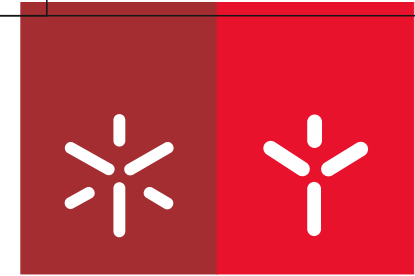




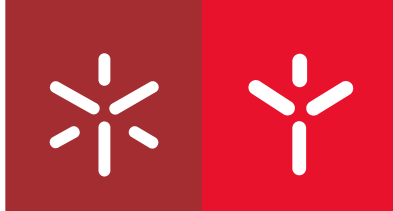
Universidade do Minho
Escola de Direito



Cláudio Miguel de Sousa Cardoso

**Da responsabilidade tributária dos gestores
de bens ou direitos de entidades não residentes:
um contributo para a sua compreensão**

outubro de 2017



Universidade do Minho
Escola de Direito

Cláudio Miguel de Sousa Cardoso

**Da responsabilidade tributária dos gestores
de bens ou direitos de entidades não residentes:
um contributo para a sua compreensão**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

outubro de 2017

Declaração

Nome: Cláudio Miguel de Sousa Cardoso

Endereço eletrónico: claudiomscardoso@gmail.com

Número do Cartão de Cidadão: 13051920 0 ZY1

Título da dissertação de mestrado: Da responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes: um contributo para a sua compreensão

Orientador: Exmo. Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Ano de conclusão: 2017

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, __/__/____

Assinatura: _____

Agradecimentos

Preliminarmente dirijo uma sentida palavra de carinho e agradecimento à minha família. Ao meu pai por se constituir o primeiro impulso ao investimento na minha formação pessoal e académica, estando sempre presente para propiciar as melhores condições à aprendizagem, a mais das vezes em sacrifício próprio. O seu exemplo de vida foi, muitas vezes, a fonte de inspiração da qual bebi para levar a bom porto este labor. Não posso, também, deixar de agradecer carinhosamente à minha mãe pela compreensão na ausência do seu filho em momentos especiais da família em virtude do compromisso para com este trabalho, bem como à minha irmã que sempre esteve disponível para uma palavra de conforto e incentivo. A vós é dedicado este trabalho de investigação.

Seguidamente agradecemos ao Senhor Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha por ter aceite a orientação da presente tese, por todos os ensinamentos e preciosos conhecimentos transmitidos, pela permanente disponibilidade e amabilidade com que sempre acolheu e socorreu às nossas dúvidas, pessoa cuja excelência e clarividência de raciocínio com que aborda a ciência jurídica sonhamos um dia alcançar.

À Escola de Direito da Universidade do Minho, na pessoa dos professores do Mestrado em Direito Tributário o meu obrigado por todos os conhecimentos transmitidos. Ainda uma palavra de apreço à equipa da Biblioteca da Escola de Direito da Universidade do Minho, bem como da Biblioteca do IPCA pela permanente disponibilidade e auxílio prestado na presente investigação.

Agradecemos à senhora professora Dr.^a Eva Miranda, professora no IPCA, pela assinalável amabilidade no auxílio prestado à elaboração deste trabalho.

Por fim, dirijo uma palavra de especial agradecimento e apreço à minha querida amiga e colega Susana Galante, pelo seu permanente apoio, pessoa sem a qual este trabalho não teria certamente sido o mesmo.

*“O direito, na sua igualdade majestática, proíbe tanto o rico como o pobre de
dormir debaixo das pontes, de mendigar nas ruas ou de roubar o pão”*

Anatole France

Resumo

A presente dissertação visa abordar o regime de responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes em Portugal previsto no artigo 27.º da LGT. O estudo desta espécie de responsabilidade tributária reveste-se de particular dificuldade pelo parco se não mesmo inexistente tratamento jurisprudencial do sobredito regime, a que acresce a pobre e pouco rigorosa atenção doutrinal dada ao mesmo. À face de tal exiguidade analítico-científica optamos por partir de uma estrutura de raciocínio ampla, de modo a primeiramente encontrar as fundamentações jurídico-conceituais e teleológicas da relação jurídica tributária.

A instituição jurídica da responsabilidade tributária insere-se no estudo clássico do elemento subjetivo da relação tributária, pelo que se torna incontornável a abordagem aos diferentes tipos de vinculações passivas que se estabelecem entre o credor tributário e o sujeito passivo, possibilitando, assim, o adequado recorte jurídico-conceitual do *link* vinculativo de responsabilidade tributária. Por outro lado, a responsabilidade tributária introduz uma configuração pluralista no terminal passivo da relação jurídica tributária, sendo que esta opera *a posteriori* e numa fase patológica do desenvolvimento da relação jurídica tributária, pelo que se distingue, assim, do regime de solidariedade passiva previsto pelo artigo 21.º, n.º 1 da LGT, mas também da responsabilidade subsidiária, na medida que não comporta o benefício da excussão prévia. Ora, é deste quadro jurídico-conceitual que emerge a responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos. Destarte, efetuaremos uma abordagem *macro* jurídica da envolvente normativa do instituto em apreço, procurando, posteriormente, decompor jus-sistematicamente a norma do artigo 27.º da LGT. Para tanto, seguiremos a abordagem clássica da hermenêutica jurídica que desdobra as normas jurídicas em *previsão* e respetiva *estatuição*. Recortar-se-á, no âmbito da previsão normativa do preceito, o conceito de entidade não residente e a delimitação subjetiva da figura do gestor bens ou direitos. No que tange à estatuição da norma, encontramos a responsabilidade solidária do gestor, a qual analisaremos numa perspetiva mais específica, nomeadamente quanto ao seu objeto temporal e material.

Posto isto, procuraremos, através desta dissertação, fornecer um contributo para a compreensão conceptual, do sentido e alcance do regime previsto no artigo 27.º da LGT.

Abstract

The present dissertation aims to address the tax liability regime of the managers of assets or rights of non-resident entities in Portugal as provided for in Article 27 of LGT. The study of this kind of tax liability is particularly difficult due to the lack of or even to the absence of jurisprudential treatment of the above mentioned regime, in addition to the inadequate as well as inaccurate doctrinal attention it is given. Taking into account such an analytical-scientific scarcity, we decided to start from a comprehensive reasoning structure in order to primarily find the legal-conceptual and teleological foundations of the legal tax relation.

The legal institution of tax responsibility is part of the classical study of the subjective element of the tax relation, so that it is mandatory the approach to the different types of passive bindings established between the tax creditor and the taxable person, thus enabling the appropriate legal-conceptual framework of the binding link of tax liability. On the other hand, tax liability introduces a pluralistic configuration in the passive terminal of the tax legal relationship, once it works a posteriori and at a pathological stage in the development of the tax legal relationship, therefore distinguishing itself from the passive solidarity scheme provided by Article 21, number 1 of LGT, as well as from the subsidiary liability, once it does not entail the benefit of prior excussion. It is from this legal-conceptual framework that occurs the tax liability of the managers of property/assets or rights. Thus, we will take a macro-legal approach of the normative environment of the institute in question, then seeking to systematically decompound the norm of article 27 of LGT. Therefore, we will follow the classical approach of legal hermeneutics that unfolds the legal norms in prediction and the respective statuition. In the context of the precept normative provision, the concept of non-resident entity and the subjective delimitation of the manager of assets or rights will be defined. Regarding the statuition of the norm, we identify the manager's joint liability, which will be analyzed in a more specific perspective, namely regarding its temporal and material object.

Therefore we will try, with this dissertation, to contribute to the conceptual understanding concerning the meaning and scope of the regime provided within the Article 27 of LGT.

Índice

INTRODUÇÃO	1
PARTE I – BREVE TEORIA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	4
1. Um olhar sobre a relação jurídica tributária	4
1.1. Enquanto método de estudo do Direito tributário.....	5
1.2. A relação jurídica tributária na LGT	9
1.3. Da complexidade da relação jurídica tributária	13
1.3.1. Da complexidade subjetiva.....	13
1.3.2. Da complexidade objetiva	15
PARTE II – DIMENSÃO PASSIVA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	18
2. Diferentes vínculos jurídicos passivos	18
2.1. Contribuinte	21
2.2. Devedor tributário	24
2.3. Sujeito passivo em sentido restrito	30
§ Da personalidade e capacidade tributária passiva	33
3. Da pluralidade passiva.....	37
3.1. Consideração preliminar: delimitação negativa do conceito de pluralidade passiva. A substituição tributária	38
3.2. Da pluralidade <i>ab initio</i>	44
3.2.1. Enquadramento dogmático: Conceito e pressuposto	44
3.2.2. Enquadramento dogmático: Regime jurídico (cont.)	47
§ Tese da responsabilidade solidária: indagação	49
3.2.3. Subsídios à interpretação do artigo 21.º, n.º 1 da LGT.....	52
3.2.4. Da solidariedade passiva como regime regra (cont.)	55
3.3. Da pluralidade <i>a posteriori</i>	61
3.3.1. Responsabilidade tributária: Noção e enquadramento dogmático	62
3.3.2. Responsabilidade tributária: natureza jurídica	67
3.3.2.1. A posição de António Braz Teixeira	69
3.3.2.2. A responsabilidade tributária como fiança legal.....	70
3.3.3. Responsabilidade tributária: Pressupostos, caracterização e regime jurídico	73
3.3.3.1. Responsabilidade tributária subsidiária: da excussão prévia à reversão.....	74
3.3.3.2. Ainda da responsabilidade tributária subsidiária: direito de audição prévia como pressuposto adjetivo à reversão.....	79

3.3.3.3. Responsabilidade subsidiária: operacionalidade vertical e horizontal-----	81
3.3.3.4. Da reação à reversão do processo de execução fiscal -----	85
3.3.4. Responsabilidade solidária (sentido próprio).....	87
3.3.4.1. Responsabilidade solidária -----	88
3.3.4.2. Na vigência do CPCI-----	92
3.3.4.3. Na vigência do CPT -----	93
3.3.4.4. Regime atual do CPPT-----	93
3.3.4.5. A efetivação da responsabilidade solidária no ordenamento jurídico espanhol-----	96
3.4. Esquematização conceptual e cronológica da pluralidade subjetiva passiva -----	98

PARTE III – DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GESTORES DE BENS OU

DIREITOS DE ENTIDADES NÃO RESIDENTES DO ARTIGO 27.º DA LGT 100

4. Súmula contextual -----	100
5. Gênese, teleologia, e razão de ordem da norma -----	102
5.1. Resenha histórico-normativa -----	102
5.2. Gênese da norma -----	103
5.3. Teleologia e razão de ordem da norma -----	104
6. A desconsideração da capacidade contributiva do gestor -----	108
7. Pressupostos substantivos geradores da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos-----	111
7.1. Entidades não residentes -----	112
7.1.1. Pessoas singulares	113
7.1.1.1. Conceito civilístico de <i>residência habitual</i> -----	114
7.1.1.2. Conceito de <i>residência habitual</i> no IRS-----	116
α) O critério da permanência (ou temporal)	117
β) Critério da habitação.....	118
γ) Deslocação da residência para paraísos fiscais	118
δ) A residência fiscal parcial	119
7.1.1.3. Dos residentes não habituais em IRS: breve referência -----	124
7.1.2. Pessoas coletivas	125
7.1.2.1. Conceito de residência no IRC -----	127
7.1.2.2. Pessoas coletivas não residentes: o estabelecimento estável -----	129
α) Com estabelecimento estável	129
β) Sem estabelecimento estável	131
7.2. Do conceito de gestor de bens ou direitos -----	133
7.2.1. Gestor de bens ou direitos e figuras afins	133

7.2.1.1. Da representação tributária (fiscal) e a gestão de bens ou direitos	137
7.2.1.2. Da mera gestão de negócios e a gestão de bens ou direitos	147
7.2.1.2.1. Dos pressupostos da gestão de negócios enquanto <i>meio</i> de operacionalização da gestão de bens ou direitos	151
7.2.1.2.2. Da aprovação e da ratificação da gestão de negócios.....	162
7.2.1.3. Da representação voluntária e da relação jurídica de mandato e a gestão de bens ou direitos ----	169
§ Mandato representativo e mandato não representativo: regime jurídico	176
7.2.2. Da conceção da direção de negócios do artigo 27.º da LGT	177
7.2.2.1. Autonomia na formação da vontade da entidade não residente	178
7.2.2.2. Uma direção de facto	181
7.2.2.3. Da direção de negócios e a direção efetiva no IRC: um subsídio conceptual analógico	184
7.2.3. Referência à posição da Autoridade Tributária	188
8. Uma responsabilidade solidária	191
8.1. Uma responsabilidade objetiva	191
8.2. Um responsável solidário ou um devedor solidário	193
8.3. Responsabilidade horizontal (<i>inter</i> gestores).....	200
9. Delimitação temporal e objetiva da responsabilidade solidária do gestor	202
9.1. Delimitação temporal	202
9.2. Delimitação objetiva	205
10. Meios de reação	210
CONSIDERAÇÕES FINAIS	212
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	220
REFERÊNCIAS AO DIREITO CIRCULADO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA	227

Abreviaturas

CC – Código Civil

CDT – Convenções Internacionais sobre Dupla Tributação

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIUC – Código do Imposto Único de Circulação

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPCI – Código do Processo das Contribuições e Impostos

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CPT – Código do Processo Tributário

CSC – Código das Sociedades Comerciais

CTN – Código Tributário Nacional *Brasileiro*

DL – Decreto-Lei

IMI – Imposto Municipal Sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IUC – Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LGTE – Ley General Tributária *Espanhola*

LIRNR – Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

MCOCDE – Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação Económica e Desenvolvimento

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA – Tribunal Central Administrativo

UE – União Europeia

Introdução

I. Apresentação e justificação do tema

O tema que optamos para esta dissertação de mestrado prende-se com o regime de responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal, regime que vem previsto no artigo 27.º da LGT. Com efeito, estabelece-se *ipsis verbis* no referido preceito que, “*os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português são solidariamente responsáveis em relação a estes e entre si por todas as contribuições e impostos daqueles em relação ao exercício do seu cargo*”. Ora, numa primeira análise do normativo, desde logo se constata que estamos perante um dos regimes de responsabilidade mais severos do nosso ordenamento jurídico-tributário, na medida em que este afasta o regime regra da responsabilidade subsidiária, previsto no artigo 22.º, n.º 4 da LGT, e institui um regime de responsabilidade solidária por dívidas de outrem. Significando isso, que as pessoas alvo desta responsabilidade, não beneficiam nem do direito de excussão prévia do património do devedor originário, nem do direito de audição previsto para a responsabilidade subsidiária. Dita severidade, em nosso entender, justificaria *de per si* o estudo e análise desta matéria, contudo, outros argumentos de pertinência se esboçam, a começar desde logo pelo parco se não mesmo inexistente tratamento jurisprudencial do sobredito regime, a que acresce a pobre e pouco rigorosa atenção doutrinal dada ao mesmo. Tal severidade e exíguo esclarecimento desta matéria constitui uma perigosidade que, embora adormecida, vem a ser potenciada pela atual conjuntura sócio-económica nacional e internacional. Na verdade, o regime previsto pelo artigo 27.º da LGT adquire especial relevância nos dias correntes, onde à diáspora das gerações anteriores acresce uma nova vaga emigratória de jovens e menos jovens, que embora perdendo a qualidade de residentes tributários, mantêm fortes laços sentimentais e patrimoniais no seu país de origem que carecem de ser geridos por pessoas fisicamente mais próximas desses interesses. Também a recente criação de regimes fiscais claramente mais favoráveis e incentivos de

diversa ordem destinados à captação de rendimentos e investimentos de entes estrangeiros, ou ainda o galopante fenómeno das empresas de domiciliação de entidades estrangeiras implicarão forçosamente, por parte da autoridade tributária, o recurso à figura fiscal do gestor de bens ou direitos, para garantia da perceção dos tributos gerados pelas situações descritas, já para não falar do periclitante contexto de produção reiterada de défices orçamentais que colocam uma constante pressão ao credor público na consolidação orçamental, mormente na vertente da receita fiscal.

Num plano mais pessoal, e como não conseguimos despir a roupa de solicitador em prática individual que nos veste, consideramos ser um tema fundamental para a nossa atividade, e, por conseguinte, para outros operadores jurídicos como os advogados e mesmo não jurídicos como sejam os contabilistas certificados. Aliás, quer no que diz respeito à gestão dos interesses patrimoniais das comunidades de emigrantes portugueses em território nacional, quer no que tange à assessoria e intermediação em negócios jurídicos em nome e/ou por conta de pessoas e empresas domiciliadas no estrangeiro, estes profissionais, por razões históricas e pelas competências legais que lhes são investidas, desempenham um papel de especial relevo neste âmbito. Pelo que, também, por essa razão, sentimos a necessidade de um aprofundamento do estudo desta matéria e toda a sua envolvente.

II. Estrutura e metodologia adotada

Entendemos que a abordagem desta matéria em termos de rigor adequado, deve ser feita mediante uma estruturação conceptual minimamente esclarecedora, por forma a sinalizar as diferentes situações envolvidas e com segurança e rigor identificar os regimes jurídicos aplicáveis. Assim, optamos por dividir a presente dissertação em três partes. Na primeira parte do trabalho efetuar-se-á uma abordagem abrangente de base teórico-conceptual da relação jurídica tributária identificando os principais eixos jurídico-axiológicos que para o tema em concreto se demonstrem mais relevantes. Partindo, assim, de uma estrutura de raciocínio ampla para uma estrutura de pensamento mais estreita e conexas com o tema em concreto, abordaremos, na segunda parte, as diferentes subjetividades passivas da relação jurídica tributária,

procurando o rigoroso recorte jurídico-conceitual da figura do responsável tributário, nomeadamente no que concerne à sua natureza e regime jurídico - com especial enfoque na responsabilidade solidária. Por fim e na última parte da dissertação dissecaremos o corpo da norma em causa – artigo 27.º da LGT - explanando todos os pressupostos e conceitos jurídicos contidos na mesma, analisando a respetiva estatuição normativa e fazendo as pontes e distinções necessárias com o regime obrigacional civilístico.

PARTE I – Breve teoria da relação jurídica tributária

1. Um olhar sobre a relação jurídica tributária

Atento o facto da nossa reflexão se centrar na responsabilidade tributária por dívidas de outrem e, dentro desta, com a responsabilidade das pessoas (singulares ou coletivas) que gerem, administram e intermedeiam interesses patrimoniais ou direitos de entidades não residentes em território nacional, torna-se evidente que a presente dissertação localizar-se-á, em grande parte, no campo de um dos elementos constitutivos da relação jurídica tributária: os sujeitos. Não obstante, dada à dificuldade que se reveste a tarefa de determinar, nos planos jurídico e conceptual, a substância obrigacional da responsabilidade prevista no artigo 27.º da LGT, cremos assumir-se de especial utilidade, para uma estruturação de perspetiva e raciocínio amplos, visitar alguns conceitos básicos da teoria da relação jurídica tributária que, por sua vez, a jusante, permitir-nos-ão recortar, jurídica e axiologicamente, os diferentes regimes e opções preconizados pelo legislador.

Por outro lado, a norma geral corporizada no artigo 11.º, n.º 2 da LGT, impõe que diversas matérias tributárias em foco no presente trabalho devam ser interpretadas conforme as normas do Direito objetivo civilístico, pelo que abordaremos em termos conceptuais mínimos a relação jurídica privada e alguns dos seus elementos que se mostrem de maior utilidade para percorrer o nosso caminho até ao busílis deste ensaio.

1.1. Enquanto método de estudo do Direito tributário

Existem duas vias principais de perceber o Direito tributário¹, uma delas é entendê-lo enquanto ramo do direito administrativo, na medida em que o enfoque do direito tributário gravita em torno do poder da autoridade tributária e aquela que o visualiza enquanto constituição e estabelecimento de uma relação jurídica entre diferentes sujeitos. Com efeito, a primeira abordagem caracteriza-se pela atribuição de especial centralidade ao papel jurídico da autoridade tributária, nomeadamente aos atos por ela praticados. Esta conceção do direito tributário é alicerçada na perspectiva do credor público, sendo a sua aproximação feita por via do procedimento administrativo, no sentido de este consubstanciar o modo de exteriorização e materialização da vontade da autoridade tributária e de constituir e moldar a obrigação tributária do sujeito passivo para com aquela por meio da emanção de atos administrativos. Neste âmbito, a autoridade tributária revela-se com um carácter particularmente inquisitório estando obrigada, por sua iniciativa, a diligenciar pela busca e apuramento da verdade material² sem qualquer dependência de pedido do sujeito passivo, surgindo este num patamar, inferior, de sujeição face àquela.

Esta visão do direito tributário tem como consequência a atribuição de uma supremacia jurídica tal ao credor que o ato tributário³ revela-se como facto constitutivo da obrigação tributária, significando, por isso, que o nascimento da obrigação tributária depende de uma formulação de vontade da autoridade tributária (por meio de ato tributário) nesse sentido, constituindo-se a relação jurídica tributária a jusante e em consequência da vontade do credor tributário.

A segunda hipótese de aproximação ao direito tributário é aquela que parte da ideia da relação jurídica privada. A partir desta ideia, consideram-se as posições do credor tributário e do contribuinte em tendencial igualdade, convocando-se a este

¹ Cfr. SALDANHA, Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 242.

² Este dever encontra consagração legal expressa no artigo 58.º da LGT, no sentido que se prescreve que a administração tributária deve, procedimentalmente, efetuar todas as diligências que se mostrem necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, independentemente da vontade do autor do pedido.

³ Ato de liquidação do tributo, ato administrativo pelo qual se determina o *quantum* do tributo devido pelo sujeito passivo.

respeito a ideia estrutural da relação jurídica obrigacional civilística, sem, contudo, se retirar o carácter publicista atribuído à autoridade tributária, nomeadamente às suas prerrogativas de *ius imperi*, motivadas, precisamente, pela finalidade publicista atribuída àquela: a perceção de receitas públicas para a satisfação das necessidades coletivas.

Nesta abordagem, autoridade tributária e contribuinte assumem-se investidos de direitos e deveres. Dita abordagem adquire especial relevo na atualidade, uma vez que o fenómeno da denominada privatização da relação jurídica tributária⁴ vem ocupando, cada vez mais, um maior espaço nesta matéria. Na verdade, assiste-se, cada vez mais, à assunção de determinados atos em matéria tributária por parte dos contribuintes e outros terceiros, que até então eram exclusivamente reservados à autoridade tributária. Pense-se a título de exemplo no IRC, em que, por norma, recai sobre o sujeito passivo deste imposto, o dever de determinar o *quantum* da obrigação tributária, entregando para o efeito as declarações a que está adstrito, declarando os rendimentos que auferiu, as deduções a que tem direito e a quantificação do valor do imposto a pagar. Por outro lado, também no que toca à cobrança dos tributos se assiste a uma gradual privatização, pensemos a título exemplificativo no instituto jurídico da substituição tributária concretizada pela técnica financeira de retenção na fonte⁵ pelas entidades empregadoras⁶, ou outras entidades como sejam as bancárias⁷, que devem reter e entregar à autoridade tributária uma proporção dos salários pagos ou colocados à disposição, ou dos juros de depósitos a prazo, aos trabalhadores e depositantes, respetivamente. O mesmo sucede com as mais variadas obrigações acessórias do ordenamento jurídico-tributário, de que é exemplo o dever de cooperação dos notários e outras entidades com competência para autenticação de documentos particulares que titulem atos sujeitos a registo predial, como advogados e solicitadores, que devem declarar, mensalmente, à autoridade tributária os atos ou contratos por si lavrados que

⁴ Cfr. NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, 8ª Edição, Almedina, 2015, Coimbra, pág. 326 e seguintes e com especial e apropriado desenvolvimento sobre o tema SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014, Coimbra.

⁵ Referimo-nos à retenção na fonte, não em sentido estrito, mas no de retenção a título de pagamento por conta, de antecipação de uma proporção do tributo por conta do devido a final do período.

⁶ Artigo 99.º do CIRS.

⁷ Artigos 71.º, n.º 1, al. a) e 72.º, n.º 1, al. d) do CIRS.

se encontrem sujeitos a IMT, procurações irrevogáveis que confirmem poderes de alienação de imóveis e cópia das escrituras ou documentos particulares autenticados que titulem divisão de coisa comum ou partilha de que façam parte imóveis⁸. Facilmente se chega à ideia que a disponibilidade do procedimento tributário, encontra-se, cada vez mais, na iniciativa do contribuinte e privados.

Neste correr de ideias e fazendo uso das palavras de Casalta Nabais *“significa isto que a administração tributária deixou de ser a aplicadora das normas de imposição ou tributação, com base em elementos que antecipadamente dispunha, que proporcionavam uma fiscalização tributária ex ante, para passar a ser a fiscalizadora da aplicação dessas normas por parte dos particulares. Com efeito, enquanto no sistema que podemos considerar clássico de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, que entre nós vigorou no essencial até à reforma fiscal dos anos oitenta do século passado, tínhamos um sistema de administração pública dos impostos, presentemente temos fundamentalmente um sistema de administração privada dos impostos. Por isso, compreende-se que a parte de leão da administração tributária se traduza, hoje em dia, numa atividade de mera fiscalização ou inspeção”*⁹ e, acrescentamos nós, cobrança coerciva dos tributos.

Nesta sede, impõe-se não só o princípio do inquisitório enquanto comando da busca da verdade material, mas, complementarmente a este, o princípio do dispositivo, segundo o qual os atos tributários (em sentido impróprio, não se incluindo naturalmente os atos de liquidação) estão na disponibilidade dos respetivos titulares, atos que ao abrigo do artigo 75.º da LGT se presumem verdadeiros e os contribuintes ou outros sujeitos passivos de boa-fé.

Contrariamente à abordagem que perceciona o Direito tributário enquanto ramo *menor* do Direito administrativo, verifica-se que a liquidação não tem efeito constitutivo da relação jurídica, porquanto meramente declarativo desta, na medida em que esta se constitui com o facto tributário, independentemente da formulação da vontade da autoridade tributária por via de um ato administrativo, tributário ou não.

⁸ Artigo 49.º do CIMT.

⁹ NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 328.

Complementando o pensamento subjacente a este meio de abordagem, Soares Martinez¹⁰ apresenta três possíveis conceitos para a construção da ideia de imposto, sem que, contudo, se auto excluam. Para este autor a abordagem conceptual ao imposto pode ser efetuada segundo a ideia de *prestação*, *relação jurídica* ou *instituto jurídico*.

Exemplificativamente, estamos perante o conceito de *prestação do imposto*, quando o artigo 36.º, n.º 1 do CIMT estipula que o imposto deve ser pago no próprio dia da liquidação ou no primeiro dia útil seguinte.

Por sua vez, estamos diante o conceito de imposto enquanto *relação jurídica* quando o artigo 43.º do referido código prescreve que quer os sujeitos passivos quer as pessoas solidária e subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto¹¹ podem reclamar ou impugnar a respetiva liquidação.

Por fim, apela-se ao conceito de imposto enquanto *instituto jurídico*, quando os artigos 1.º e 2.º, n.º 1 do CIMT, referem que imposto incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados em território nacional.

Em face do exposto, comungamos do entendimento de Soares Martinez e Joaquim Freitas da Rocha¹², segundo o qual é amplamente redutora a ideia de abordagem do direito tributário a partir do ato e do procedimento administrativo, excluindo-se por esta forma a disponibilidade dos contribuintes ou outros sujeitos passivos do procedimento tributário.

¹⁰ Cfr. MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, 2000, Coimbra, págs. 26 e seguintes.

¹¹ Note-se que, neste campo, comprova-se a complementaridade de dois dos conceitos de construção de imposto apontado pelo autor – a prestação (pagamento) e a ideia de relação jurídica.

¹² Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apointamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 6.

1.2. A relação jurídica tributária na LGT

Podemos estabelecer um paralelismo entre a relação jurídica privada e a relação jurídica tributária, na medida em que o sujeito ativo da relação jurídica tributária está vinculado ao exercício dos direitos de que é titular tal como está o titular de um poder-dever (poder funcional) de natureza privatística¹³. A razão de ser de tal vinculação prende-se ao carácter funcional do core da relação jurídica tributária: a prossecução do Interesse público, que se traduz na perceção de receitas públicas destinadas ao financiamento das necessidades coletivas. É a proteção desse interesse público que clama e exige o dever de a autoridade tributária exercer os poderes de que é titular, sendo em função dessa mesma proteção que o legislador cria e modela conteúdo da relação jurídica tributária, conforme continuaremos a analisar.

Entendemos que o estudo das matérias do Direito tributário em bases adequadas e sistemáticas deve ser efetuado tomando como ponto de partida o conceito e estrutura de relação jurídica. A opção por esta metodologia analítica do Direito tributário e do objeto da presente dissertação deve-se pelas razões já explanadas, mas, também, por considerarmos o método mais consentâneo com a própria estruturação da LGT. Aliás, o legislador tributário veio eliminar as dúvidas subsistentes, determinando na conjugação do número 2 do artigo 1.º com número 1 do artigo 36.º da LGT, que a *“relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário”*. Em reforço desta ideia, se bem repararmos, o legislador ordinário reservou o Título II da LGT, constituído por cinco capítulos e 39 artigos, à relação jurídica tributária¹⁴. Constata-se, assim, que foi opção consciente do legislador fiscal de 1998 estabelecer as bases gerais do sistema tributário assente no conceito da relação jurídica. Ideia esta reforçada pela análise do referido título da LGT, uma vez que deste, ressalta a colagem dos elementos da relação jurídica tributária aos da relação jurídica civilística, constituindo-se como elementos

¹³ A este propósito V. VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, 10ª Edição, Almedina, 2000, Coimbra, pág. 61

¹⁴ Indexando, definitivamente, a regulamentação geral do direito tributário ao conceito de relação jurídica tributária, que de certo modo encontrava-se numa fase ainda embrionária no anterior Código do Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-lei n.º 154/91, de 23 de abril, nomeadamente no que ao seu Capítulo II dizia respeito.

daquela: os sujeitos (artigo 15.º a 29.º), o objeto (artigo 30.º a 35.º), o facto jurídico (artigo 36.º) e a garantia da relação jurídica tributária (artigo 50.º a 53.º).

Referem Diogo Leite de Campos e Mônica Horta N. Leite de Campos¹⁵ que o imposto tem dois sujeitos titulares: o Estado ou outro ente público e o devedor (sujeito passivo), sendo que cada um deles ocupa uma determinada posição jurídica, comportando direitos, deveres, ónus, etc.

Ora, à imagem do que sucede na relação jurídica civilística creditícia, a relação jurídica tributária consiste no estabelecimento de um vínculo jurídico, obrigacional de natureza publicista entre o credor do tributo por um lado, e a pessoa – contribuinte – que está adstrito à realização de determinado comportamento a que o primeiro tem direito.

Dito isto, a relação jurídica tributária pode ser compreendida de vários ângulos, sendo que, para o caso presente, relevam aqueles que se prendem com o duplo papel desempenhado pela autoridade tributária, enquanto entidade detentora da *competência tributária* e enquanto entidade dotada da *capacidade tributária* (ativa).

No primeiro papel desempenhado pela estrutura orgânica da administração tributária temos que se estabelece uma relação formal de direito administrativo entre esta e o contribuinte ou sujeito passivo, revelando-se, aqui, o sujeito ativo na posse de um poder de supremacia, de *ius imperii*, face ao polo passivo da relação administrativa, ao qual corresponde uma posição jurídica de subordinação.

De facto, aqui se verifica o paralelismo entre a natureza dos poderes-deveres no âmbito da relação jurídica civilística e a substância dos poderes atribuídos ao credor tributário. Recorde-se a este respeito que os poderes-deveres ou poderes funcionais constituem uma componente do direito que se repercute na estrutura da relação jurídica, isto é, na própria ligação entre as suas extremidades polares. Com efeito, é a este aspeto funcional acometido à autoridade tributária que se deve a sua aparição numa posição de supremacia face ao contribuinte/sujeito passivo no âmbito do

¹⁵ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, LEITE DE CAMPOS, Mônica, Horta Neves, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, 2000, Coimbra, pág. 261 e seguintes.

procedimento tributário. Melhor dito, a autoridade tributária, no plano da relação administrativa, surge investida do poder-dever (poder funcional) de aplicação das normas fiscais, dos correspondentes atos tributários (liquidação) e dos seus atos próprios no processo de execução fiscal, ao qual, por norma, corresponde uma situação de subordinação do contribuinte.

Por outro lado, e inversamente ao que se possa retirar de uma leitura mais incauta do cerne da relação jurídica tributária, num plano diverso da relação jurídica tributária os polos da mesma encontram-se numa posição de tendencial paridade, investidos de direitos e deveres intersubjetivos recíprocos, quando o que está em causa são os poderes da autoridade tributária no desempenho do seu papel de estrutura administrativa provida de capacidade tributária ativa. Situamos, aqui, a relação jurídica tributária no plano da relação de direito, substantivo, material ou obrigacional entre a Fazenda Pública (representada pela autoridade tributária) e o devedor do tributo. Daí que se possa dizer que, a relação jurídica tributária, não obstante o fim de natureza pública que lhe subjaz, comporta, também, na sua essência uma relação de cariz obrigacional.

É neste sentido que alguns autores¹⁶ identificam duas sub-relações jurídicas no interior da relação jurídica tributária: *i)* a relação jurídica procedimental, respeitante aos deveres de cooperação e; *ii)* a relação obrigacional fiscal, sendo aquela que se prende com o vínculo material da relação jurídica tributária, concernentes ao dever de prestação pecuniária.

Para esta divisão, muito contribuiu a evolução do sistema de gestão fiscal¹⁷, nomeadamente a alteração do paradigma de gestão fiscal operada nos finais da década de 80 do século passado. Na verdade, tal alteração ficou-se a dever à ausência de uma resposta eficaz do modelo gestão fiscal clássico à complexidade que a quantificação da

¹⁶ Cfr. SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, Coimbra, pág. 247.

¹⁷ De especial interesse a respeito da evolução e o atual paradigma do sistema de gestão fiscal V. SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014, Coimbra.

obrigação tributária representava para a administração tributária de então¹⁸, eminentemente centrado na figura do ato administrativo. É que, convém ter em presença a dificuldade, nessa época, do recurso à atuação dos particulares para a determinação e declaração dos factos tributários, quer para a determinação do *quantum* tributário, quer ainda no que respeita à sua cobrança, nomeadamente por mecanismos financeiros e fiscais como a retenção da fonte no caso de substituição tributária.

Fruto de tal alteração, constata-se que nos dias correntes a relação jurídica tributária não se esgota, tão pouco assenta primordialmente, em meros deveres de prestação tributária (na obrigação tributária principal em sentido pecuniário nos termos do artigo 31.º, n.º 1 da LGT) por parte dos sujeitos passivos e na correspetiva pretensão tributária no polo ativo da relação. Aliás, hoje em dia as obrigações acessórias conexas com a obrigação principal (de prestar o tributo), adquirem um papel em termos de centralidade paralelo a esta, na medida em que muitas das vezes a génese da obrigação principal apenas é possível através do recurso a prestação de obrigações acessórias (artigo 31.º, n.º 2 da LGT). Com efeito, situações existem em que ditas obrigações acessórias, constituem-se como únicas obrigações do sujeito passivo perante a autoridade tributária, consubstanciando-se (estas) no próprio vínculo que une os dois polos da relação obrigacional fiscal, estabelecendo e modelando a sua estrutura interna. Pense-se a título de exemplo no IRC, em que o sujeito passivo tem a obrigação de declarar e determinar os rendimentos tributáveis e o quanto do imposto devido, sem que, contudo, implique necessariamente, a constituição de uma obrigação principal de prestação de tributo, nomeadamente por se verificar (pelos elementos declarados pelo sujeito passivo¹⁹) a inexistência de lucro tributável nos termos dos artigos 3.º e 17.º do CIRC.

Em face da introdução realizada à relação jurídica tributária, identificaremos, agora, os seus principais traços e desenhos característicos, que por sua vez adquirem

¹⁸ Segundo o conceito clássico de gestão fiscal, toda a atividade necessária à transformação da pretensão tributária em obrigação certa e exigível competia à administração tributária, dependendo, por parte desta, da exteriorização de um comportamento, nomeadamente por via de emanação de um ato tributário, isto é, da liquidação do tributo em causa.

¹⁹ Elementos declarados que, nos termos do artigo 75.º da LGT, se presumem verdadeiros e a atuação do contribuinte de boa-fé.

especial utilidade para uma correta interpretação do estudo das matérias que se seguirão, mormente no que à subjetividade tributária diz respeito.

1.3. Da complexidade da relação jurídica tributária

Vários autores têm-se interrogado sobre o conteúdo e extensão da obrigação tributária no sentido de saber se, o objeto imediato dessa obrigação apenas se compõe pelo dever de prestar o tributo e pelo correspondente direito de o exigir, ou se compreende, também, outros poderes e deveres, concernentes à entrega de declarações, sujeição a inspeções, etc. É em função desta problemática que dizemos que relação jurídica tributária se apresenta como uma relação complexa, poligonal ou multipolar²⁰. Paradoxalmente, a consideração da relação jurídica tributária como relação complexa, ao contrário do que uma leitura mais incauta possa sugerir, não constitui propriedade exclusiva da relação de imposto, na verdade e até certo ponto, constitui-se como elemento caracterizador comum à relação obrigacional privatística²¹.

Por outro lado, é de salientar que dita ideia de complexidade, já vem sendo introduzida aquando da explanação do duplo papel exercido pela estrutura orgânica que compõe a autoridade tributária, nomeadamente no âmbito da sua *capacidade tributária* ativa e *competência tributária*.

Assim, do ponto de vista objetivo e subjetivo a obrigação tributária nem sempre se apresenta sob o simples binómio subjetivo sujeito ativo/sujeito passivo, nem, do ponto de vista objetivo, sob dever de pagamento do tributo/direito de exigir o seu recebimento.

1.3.1. Da complexidade subjetiva

Como vimos de referir, um dos pilares caracterizadores da relação jurídica tributária, é o vínculo de natureza obrigacional que se estabelece entre os sujeitos ativo

²⁰ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 9.

²¹ Nomeadamente no tangente às relações creditícias.

e passivo desta, constituindo este vínculo o cerne e a estrutura interna da relação, que por sua vez irá modelar a sua configuração. Todavia, dito vínculo obrigacional, nem sempre se subsume no binómio subjetivo sujeito ativo-sujeito passivo. Apesar de esta realidade constituir-se, na mais das vezes, como ponto de partida clássico para o estudo da relação jurídica tributária, a verdade é que²² assiste-se a um cada vez maior complexo de deveres-direitos emergente das diferentes polaridades da relação jurídica tributária.

O primeiro tipo de complexidade resulta do facto de, como já se disse, a relação intersubjetiva ínsita na relação jurídica tributária, não se resumir à dogmática do sujeito ativo-sujeito passivo/contribuinte. Na verdade, muitas situações existem em que a lei convoca a intervenção de terceiros à coadjuvação da autoridade tributária na cobrança de tributos, no cumprimento de deveres de prestação de informações sobre factos tributários cuja formação lograram participar ou que pelas suas funções devam ter conhecimento, assumindo-se estes, também, perante a lei enquanto sujeitos da relação jurídica tributária, porém, não de prestar o tributo (obrigação principal) mas como sujeitos a um conjunto de diferentes e diversas obrigações tributárias. Tome-se nota que estes sujeitos enquanto terceiros obrigados à prestação de informações tributárias sobre outros terceiros, embora sujeitos do universo da relação jurídica tributária, não se consubstanciam, em princípio, como sujeitos passivos da mesma, apontando neste sentido a al. b) do número 4 do artigo 18.º da LGT, segundo o qual *“não é sujeito passivo quem deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judiciais ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho”*.

Inversamente, e com maior relevo neste domínio, sucede com aqueles terceiros que são chamados a substituir a autoridade tributária na cobrança dos tributos, nomeadamente nos casos em que tal ocorre via retenção na fonte²³ de rendimentos, falando-se aqui dos substitutos tributários²⁴ enquanto sujeitos passivos. E, para o que no presente estudo mais releva, nos casos em que o sujeito terceiro é convocado a integrar a relação jurídica tributária em ordem a garantir e cumprir a prestação

²² Fruto da alteração do modelo clássico de gestão fiscal.

²³ V. artigo 34.º da LGT.

²⁴ V. artigos 20.º e 34.º da LGT. Matéria que abordaremos com maior detalhe no capítulo seguinte.

tributária de outrem (vulgo contribuinte direto) nas situações e no respeito pelos pressupostos legalmente previstos – falamos aqui do instituto jurídico da responsabilidade tributária.

A título ilustrativo avançamos os casos em que a relação jurídica tributária resvala para uma dimensão patológica e um terceiro, face ao sujeito ativo e ao contribuinte direto, por força da lei é responsabilizado pelo pagamento da dívida tributária do último ao primeiro, como sucede nos casos de responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores de pessoas coletivas no âmbito do artigo 24.º da LGT e, mormente a responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes nos termos legalmente previstos no artigo 27.º da LGT. Na sequência da responsabilização tributária do terceiro, a par da relação jurídica tributária, poderá surgir uma relação jurídica obrigacional de génese privatística, no concernente ao eventual direito de regresso do responsável sobre o sujeito passivo originário nos termos do artigo 624.º do CC, embora, seja de salientar, que a natureza deste crédito sempre seja de considerar-se civilística e fora do campo de ação da relação jurídica dos tributos²⁵.

1.3.2. Da complexidade objetiva

Também, como referido, do ponto de vista objetivo, ou se quisermos, no seu plano formal, a relação jurídica tributária apresenta-se como uma relação obrigacional complexa. Partimos das fundações civilísticas da conceção da relação jurídica tributária para efetuar a aproximação às diferentes dimensões conceptuais desta última. A ideia de uma relação objetivamente complexa é fator característico da relação jurídica privatística, ideia esta que pode ser enxertada, com as devidas adaptações, como caracterizadora da relação jurídica tributária. Nas palavras de Manuel Andrade “*a relação jurídica em geral diz-se una ou simples, quando compreende o direito subjetivo atribuído a uma pessoa e o dever jurídico ou estado de sujeição correspondente, que recai sobre a outra; e complexa ou múltipla, quando abrange o conjunto de direitos e de deveres ou estados de sujeição nascidos do mesmo facto jurídico*”²⁶.

²⁵ Neste sentido V. MARTINEZ, Soares, Op. Cit., pág. 253.

²⁶ V. VARELA, João de Matos Antunes, Op. Cit., pág. 65.

Exportando esta perspetivação para as relações do Direito tributário, verifica-se que, do ponto de vista objetivo²⁷ a relação jurídica tributária não se esgota num modelo de vínculo obrigacional (único) de natureza simples, na medida que a sua composição pode abarcar um conjunto diversificado de direitos e deveres reciprocamente interdependentes. Ao lado do dever jurídico (principal) de prestar o tributo e do correspondente poder funcional²⁸ de o receber e exigir, coabitam outros direitos e deveres reciprocamente interdependentes, que se concretizam numa vasta panóplia de deveres acessórios nas diferentes polaridades da relação tributária que, por norma, visam possibilitar a quantificação da obrigação principal ou a declaração do facto tributário, como sejam os deveres de possuir e manter contabilidade organizada, emitir fatura, o dever de cooperação de efetuar retenção na fonte, apresentar declarações, reembolsar e/ou restituir tributos liquidados em excesso ou indevidamente, pagamento de juros compensatórios, de mora e indemnizatórios, etc..

Todavia, esta leitura da complexidade do objeto da relação jurídica tributária não é isenta de controvérsia. A questão que ora se impõe é a de se saber, de entre os mais diversificados correspondentes poderes e deveres jurídicos provenientes dos diferentes códigos fiscais e demais legislação, os que devam considerar-se integrados na obrigação tributária e, por conseguinte, na relação jurídica tributária. Neste particular quesito, e assumidamente sem pretensão de considerações aprofundadas a este respeito, acompanhamos aquela que é a orientação de Soares Martínez, no sentido de que deverá saber distinguir-se na relação jurídica de imposto: a relação tributária acessória cujo sujeito passivo é o mesmo daquela e a relação tributária acessória cujo sujeito passivo é pessoa diversa²⁹. Na verdade, a inclusão dos direitos e deveres tributários acessórios no conceito de obrigação tributária, e como tal objeto (ainda que acessório) da própria relação jurídica tributária, coaduna-se com a unidade teleológica do Direito tributário pois que deve incluir-se neste todas as relações que visem a defesa dos interesses tributários. Neste sentido, parece, também, apontar o próprio texto legal, designadamente o artigo 30.º n.º 1 da LGT que, nas suas alíneas b), c), d) e e),

²⁷ O que vale por dizer do ponto de vista do objeto da relação jurídica tributária.

²⁸ Repare-se que aqui não podemos falar de um verdadeiro direito subjetivo da autoridade tributária, atendendo que não consiste na disponibilidade desta exigir ou deixar de exigir o direito à prestação em que se concretiza o crédito tributário, porquanto que estamos perante um crédito público e, portanto, indisponível nos termos dos artigos 29.º, n.º 1 e 36.º, n.º 2 da LGT.

²⁹ Cfr. MARTINEZ, Soares, Op. Cit., pág. 172.

faz integrar na relação jurídica tributária o direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição, o direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto e o direito a juros compensatórios e juros indemnizatórios. Concretizando, o número 2 do artigo 31.º da LGT refere quais são as obrigações acessórias do sujeito passivo.

Mas a tónica da questão coloca-se com particular interesse nos casos em que esses deveres acessórios não impendem sobre o sujeito obrigado a prestar o tributo (sujeito passivo da obrigação principal), mas sobre outros terceiros face a esse dever. Relativamente aos substitutos e responsáveis tributários o artigo 18.º, nº 3 da LGT parece solucionar a questão³⁰, pois classifica-os como sujeitos passivos. A letra do normativo parece deixar de fora os deveres que impendem sobre terceiros não sujeitos passivos da obrigação principal. Com efeito, a este respeito parece-nos, no mínimo, dúbio o raciocínio tendente a incluir no universo da relação jurídica tributária³¹, as relações emergentes dos deveres jurídicos dos notários, conservadores de registo e profissionais³² com competência para autenticação de documentos particulares e até entidades financeiras que pagam juros aos seus clientes depositantes, uma vez que nestes casos inexistente coincidência de sujeitos no que toca à obrigação principal e às demais obrigações acessórias.

³⁰ O referido normativo estipula como sujeito passivo a pessoa que nos termos da lei está adstrita ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável, sublinhado nosso.

³¹ O que vale por dizer, considerarem-se como deveres tributários.

³² Estes profissionais estão obrigados a declarar os factos tributários que tenham conhecimento no âmbito do desempenho das suas funções legais.

PARTE II – Dimensão passiva da relação jurídica tributária

Procuramos, até aqui, fornecer uma perspetiva geral da relação jurídica tributária e dos seus pontos convergentes e divergentes com a relação jurídica que se estabelece entre os sujeitos privados do ordenamento jurídico. Por ora, e nesta parte da dissertação, especializaremos a estrutura de raciocínio, direcionando-o para o elemento subjetivo da relação jurídica tributária, nomeadamente a sua dimensão passiva. Aproximando-nos, assim, do trilho da responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos de não residentes. Na verdade, fixando-se o objeto de estudo na figura do responsável tributário prevista no artigo 27.º da LGT, o elemento subjetivo adquire especial preponderância nesta dissertação, pelo que antes de outros desenvolvimentos iremos teorizar os diferentes conceitos jurídicos de sujeitos passivos tributários, procurando distingui-los e juridicamente recortar os diversos vínculos passivos tributários.

2. Diferentes vínculos jurídicos passivos

O número 3 do artigo 18.º da LGT providencia a definição geral positiva de sujeito passivo, estabelecendo normativamente que o sujeito passivo *“é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável”*³³. Da leitura do citado normativo, nomeadamente da sua parte final, percebemos que o legislador consagrou um conceito amplo de sujeito passivo, na medida em que este abarca as subcategorias passivas do contribuinte direto, do substituto tributário e do responsável tributário³⁴.

³³ Sublinhado nosso.

³⁴ Derivando daqui a complexidade subjetiva da relação jurídica tributária como anteriormente já demos nota, V. ponto 1.3.1 da Parte I.

Pode-se dizer que a diversidade tipológica que vimos de dar nota é reflexo dos diferentes *links* vinculativos que se estabelecem entre os sujeitos da obrigação tributária, isto é, dita diversidade deriva da estrutura interna da relação tributária. A correta distinção e identificação conceptual desses elos vinculativos, permite-nos melhor compreender a essência jurídica da posição do sujeito passivo no seio do complexo obrigacional tributário. No que tange a esta distinção, e sem embargo de outros, destacamos os critérios doutrinários dos seguintes autores.

Segundo, António Braz Teixeira³⁵, Alberto Xavier³⁶ e José Casalta Nabais^{37 38} (o terceiro inspirando-se no segundo) a natureza conceptual do sujeito passivo (*latu senso*) pode ser destrinchada de acordo com três tipologias passivas: contribuinte, devedor e sujeito passivo (*stritu senso*). Como adiante veremos, esta segmentação de titularidades passivas será da maior utilidade para o correto entendimento e posicionamento das diferentes pessoas que, em função dos diferentes vínculos tributários estabelecidos, se encontram no terminal passivo da relação tributária.

Em sentido diverso, advogam Soares Martinez e Ana Paula Dourado³⁹. O primeiro autor entende pela desnecessidade desta distinção tripartida, na medida em que todos os sujeitos tributários são contribuintes, apenas relevando a destrinça entre sujeitos passivos originários e não originários, consoante os pressupostos tributários se verifiquem ou não na esfera pessoal do sujeito passivo, devedor ou contribuinte, respetivamente. O autor escreve que *“não deverá pretender-se que o substituto tributário ou que o responsável tributário sejam devedores, mas não sejam contribuintes, nem sujeitos passivos, da relação de imposto. O substituto, como o responsável, como o devedor solidário, como o sucessor devem o imposto, são devedores, porque são contribuintes, porque são sujeitos passivos da relação jurídica de imposto. Apenas não são sujeitos passivos, nem contribuintes, nem devedores*

³⁵ Cfr. TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 1979, Coimbra, pág. 175.

³⁶ Cfr. XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Livraria Almedina, 1981, Lisboa, pág. 353.

³⁷ Cfr. NABAIS, José Casalta, Op. Cit., pág. 243.

³⁸ Comungando da mesma doutrina FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de, *Fiscalidade*, 5ª Edição, Almedina, 2014, Coimbra, pág. 294 e seguintes

³⁹ Cfr. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal, Lições*, Almedina, 2015, Coimbra, pág. 79.

originários”^{40 41}. Relativamente à segunda autora, esta traça um conceito-quadro em tudo similar como o traçado por Soares Martinez, pelo que consideramos desnecessário, por repetição com o primeiro, a sua abordagem.

Embora cientes que em termos de exposição de conteúdos a distinção subjetiva apontada por Soares Martinez e Ana Paula Dourado facilite essa tarefa, consideramos, humildemente, que a mesma poderá não responder de modo suficientemente esclarecedor à diferente natureza que a relação tributária pode assumir no seu polo passivo, podendo, eventualmente, levar à sobreposição de conceitos próprios da dimensão passiva tributária. É que, a ideia de que substitutos, responsáveis e sucessores tributários consideram-se, sem mais, contribuintes do sistema fiscal, afigura-se-nos algo desfasada do próprio Direito positivo (*ex vi* artigo 18.º, n.º 3 *in fine* da LGT) na exata medida em que este encarrega-se de efetuar uma separação de águas entre as três figuras⁴² - o contribuinte direto, o substituto e responsável tributário. Mas, ainda que essa distinção não fosse positivada pelo legislador tributário, pelo menos ao abrigo dos fundamentos da teoria geral do direito civil – nos quais assentam os alicerces e *topografia* da relação jurídica tributária – entendemos que se revela adequada a abordagem conceptual preconizada pelos primeiros autores, isto porque não devemos perder de vista que a essência da relação jurídica consiste na natureza da sua estrutura interna⁴³, na obrigação tributária que varia consoante o vínculo jurídico que se estabelece ao nível dos seus elementos externos, nomeadamente entre os respetivos

⁴⁰ Cfr. SOARES, Martinez, Op. Cit., pág. 228 e seguintes.

⁴¹ No mesmo sentido parece prosseguir Joaquim Freitas da Rocha, que propõe uma distinção conceptual entre *sujeito passivo direto* e *sujeito passivo indireto*, subdividindo-se este nos *substitutos tributários*, *sucessores tributários* e *responsáveis tributários*, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 25.

⁴² Pese embora o carácter absoluto desta distinção seja posto algo em causa pela desarticulação entre a LGT e o artigo 9.º, n.º 1 do CPPT, na medida que este parece configurar um conceito largo de contribuinte no qual abrange os substitutos e os responsáveis tributários, o que é frontalmente rejeitado por aquele diploma.

Por outro lado, não podemos ignorar a evolução normativa que esta matéria sofreu, antes pelo contrário, devemos assinalar que o artigo 10.º do CPT de 1991 definia, *ipsis verbis*, como sujeitos passivos “os contribuintes, incluindo os substitutos e responsáveis, bem como outras pessoas sobre as quais recaiam obrigações daquela natureza”, induzindo-se a ideia de que substitutos e responsáveis consistiam em figuras menores incluídas num conceito mais amplo que se traduzia na figura do contribuinte. Contrariamente, com a LGT, verificou-se uma alteração denominativa, usando-se, agora, a designação de “contribuinte direto” que dada a letra da lei (artigo 18.º, n.º 3 da LGT) parece não considerar-se como contribuintes os substitutos e os responsáveis tributários, neste sentido V. FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de, Op. Cit., pág. 294.

⁴³ Em reforço desta ideia, o professor Cardoso da Costa ensinava: “(...) é o conteúdo ou estrutura interna dessas relações, isto é, os diferentes poderes jurídicos, direitos, interesses juridicamente protegidos, deveres jurídicos e sujeições em que se traduz a posição dos respetivos sujeitos (...) assim, no complexo das relações fiscais, temos de destacar, antes de tudo o seu núcleo central, a que poderemos chamar relação jurídico-fiscal em sentido estrito”. Ora, é precisamente este núcleo central da relação, que se traduz no vínculo (obrigacional) intersubjetivo tributário, que em nosso ver não pode ser tratado de igual forma relativamente às diferentes naturezas dos devedores, sejam substitutos (devedores indiretos, originários ou não originários), responsáveis (devedores acessórios) ou contribuintes (devedores principais e originários), pois que necessariamente imprimirão um conteúdo diferente a esse núcleo em função da sua diferente ligação ao facto tributário. V. CARDOSO DA COSTA, José Manuel M., *Curso de Direito Fiscal*, Livraria Almedina, 1970, Coimbra, pág. 239 e seguintes.

sujeitos. Ora, parece-nos pouco defensável a ideia de que o vínculo estabelecido entre o substituto ou responsável tributário e o sujeito ativo seja de conteúdo obrigacional igual ao que se estabelece entre este e o contribuinte direto. Na verdade, se existe natureza comum às três figuras, é que todas se consubstanciam em devedores tributários, mas, ainda assim, a títulos e por razões distintas, como teremos oportunidade de demonstrar.

Por outro lado, também à face da terminologia jurídica adotada pelo legislador nos parece ser esta a modalidade que melhor se coaduna com a redação legal, nomeadamente a preocupação na linguística usada no artigo 153.º do CPPT.

Em face do que se deixa exposto, entendemos que a abordagem e enquadramento (mesmo que sem pretensões de exaustiva minúcia) às subcategorias normativas do sujeito passivo deve ser concretizada ao abrigo daquele que é o critério de distinção conceptual professado por Alberto Xavier e adotado por José Casalta Nabais, isto é, de acordo com a natureza obrigacional das vinculações tributárias estabelecidas entre *contribuinte, devedor e sujeito passivo (em sentido estrito)* e o sujeito ativo da prestação tributária.

Preliminarmente damos nota que, nesta sede, dedicaremos algumas palavras mais à figura do contribuinte e dos devedores originários e derivados, uma vez que apartamos um subcapítulo exclusivo à análise da pluralidade passiva, na qual dedicaremos uma atenção especial às situações dos devedores a título indireto e dos devedores a título acessório.

2.1. Contribuinte

O primeiro autor traça uma noção simples, porém esclarecedora de contribuinte. Nas suas palavras: “*contribuinte é a pessoa descrita na previsão da norma tributária material para definir o elemento subjetivo do facto tributário, ao qual a lei a vincula*”⁴⁴.

⁴⁴ Cfr. XAVIER, Alberto, Op. Cit., pág. 354.

Assim, este será a pessoa (singular ou coletiva) relativamente à qual se verifica a manifestação de capacidade contributiva⁴⁵ cujo ordenamento jurídico tributário visa tributar. Por outras palavras, é a pessoa que consta das normas de incidência pessoal dos códigos fiscais relativamente à qual o facto tributário se verifica – neste caso estamos na presença de um contribuinte a título direto. Esta noção doutrinal de contribuinte parece ser a mesma que encontramos no ordenamento jurídico brasileiro, a este respeito o artigo 121.º do CTN define contribuinte como o sujeito que *“tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respetivo fato gerador”*.

Na esteira da doutrina de Alberto Xavier, José Casalta Nabais acrescenta que, na ótica do credor tributário, o contribuinte direto apresenta-se como um devedor qualificado, uma vez que se traduz num devedor a título direto (e não indireto como o substituto tributário), originário (e não derivado, como o sucessor legal) e principal (e não acessório, como o responsável tributário)⁴⁶.

Concluindo, podemos dizer que o contribuinte direto é a pessoa que possui uma ligação incindível com o facto tributário, que preenche o seu elemento subjetivo, na medida que é quem principalmente e antes de mais auferir as vantagens que precisamente se visam tributar e em virtude destas – vulgo manifestações de capacidade contributiva – sofre a subtração patrimonial diretamente na sua esfera patrimonial⁴⁷. A este respeito, pense-se a título de exemplo, no IMT devido pelo adquirente de um imóvel⁴⁸, no IUC devido pelo proprietário de um veículo automóvel⁴⁹ ou ainda o que sucede no IRS devido pelos salários auferidos por um trabalhador⁵⁰, cujas manifestações de capacidade contributiva tributáveis traduzem-se, respetivamente, na aquisição do imóvel, na propriedade do veículo e na percepção de rendimentos do trabalho.

Todavia, o contribuinte pode revelar-se a título indireto, como sendo os casos em que sofre a subtração patrimonial pela tributação por efeito de repercussão do

⁴⁵ Critério, no entanto, que nos dias de hoje pode não se afigurar totalmente adequado.

⁴⁶ V. ambos os autores, pág. 406 e 244, respetivamente.

⁴⁷ Independentemente de ser o devedor do imposto.

⁴⁸ V. a este respeito artigo 4.º CIMT.

⁴⁹ V. a este respeito artigo 3.º CIUC.

⁵⁰ V. a este respeito artigo 2.º CIRS.

imposto. Constituindo exemplo clássico os impostos sobre o consumo, nos quais é o consumidor final quem economicamente⁵¹ suporta o imposto por efeito da sua repercussão legal nos termos do artigo 37.º do CIVA, sem que deste possa expurgar-se por via de nova repercussão a jusante – inexistindo qualquer relação jurídico-administrativa entre este e o credor tributário.

Facilmente se depreende que nesta modalidade o contribuinte indireto apresenta-se como mero *taxpayer*. Contudo, dita condição de pagador não implica que o contribuinte indireto (de facto), enquanto consumidor final, seja desprovido de direitos tributários adjetivos. Na verdade, o artigo 18.º, n.º 4, al. a) da LGT ao vedar-lhe qualidade de sujeito passivo⁵², determina, também, que nem por isso deixa de lhe ser reconhecido o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias. Como Saldanha Sanches⁵³ explica, facilmente se compreende a necessidade de tal previsão. Pois, se tomarmos em linha de conta que o sujeito passivo possui o poder legal de repercutir o imposto *para a frente*, tal pode significar que lhe faltará o interesse económico para sindicar a taxa e outras vicissitudes fiscais. Ora, isto é suscetível de lesar os legítimos interesses do contribuinte, que não é tido como sujeito na respetiva relação tributária. Ademais, no que aos impostos sobre o consumo diz respeito, o que o ordenamento jurídico visa atingir é a capacidade contributiva do consumidor final e tão pouco do sujeito passivo, pelo que em próprio respeito pelo princípio da capacidade contributiva *maxime* pela igualdade tributária torna-se necessário estender as garantias procedimentais e processuais dos sujeitos passivos ao visado pelo elemento económico-financeiro do imposto.

Somente algumas palavras mais para referenciar a distinção doutrinal entre contribuinte de direito e contribuinte de facto. O contribuinte de facto será aquele que não sendo visado na previsão normativa-tributária como elemento subjetivo (coincidindo em termos gerais com o contribuinte indireto) conexionado com o facto tributário, suporta o desfalque económico que representa o tributo por efeito da

⁵¹É de salientar que no âmbito da repercussão do IVA, o consumido final, além de suportador económico do imposto considera-se, também, suportador jurídico do mesmo, na exata medida em que a repercussão determinada por força da lei visa tributar a manifestação de capacidade contributiva materializada nos seus atos de consumo.

⁵² Diferentemente, V. DOURADO, Ana Paula, Op. Cit., pág. 79.

⁵³ Cfr. SANCHES, Saldanha, Op. Cit., pág. 252 e 253.

repercussão preconizada pelo contribuinte de direito. Por inversão de raciocínio, contribuinte de direito é aquele que se encontra tipificado pela norma de incidência subjetiva tributária. A este respeito, Soares Martinez⁵⁴ refere que, não obstante a importância que a destrição oferece para o plano da ciência económica e finança pública, a figura do contribuinte de facto adquire pouco ou nenhum relevo para o mundo do Direito tributário⁵⁵. Acompanhando o discurso do autor, o intérprete da norma pode, eventualmente, ignorar o contribuinte de facto, contudo, o legislador tributário não poderá deixar de ter presente a noção de contribuinte de facto, nomeadamente para previsão dos efeitos económicos associados à criação e modificação dos tributos. Esta figura adquire particular relevo no âmbito do que comumente se denomina de extrafiscalidade⁵⁶ dos tributos, isto é, quando à criação ou modificação dos tributos subjazam motivos de ordem económica e social que não exclusivamente financeiros⁵⁷.

2.2. Devedor tributário

Para Antunes Varela, o *devedor* é a pessoa sobre a qual recai o dever de efetuar a prestação, o indivíduo que, na qualidade de sujeito passivo da relação jurídica, está adstrito ao cumprimento da prestação. É aquele que, por comparação com a posição do *credor*, se encontra numa situação de subordinação. Tratando-se esta, como explica o autor, de uma subordinação técnico-jurídica e não de uma subordinação política, pessoal ou social⁵⁸.

Enxertando este entendimento no âmbito tributário temos que o devedor do imposto, será a pessoa ou entidade obrigada a satisfazer, a concretizar a prestação junto do credor público e que por força dessa adstrição é também sujeito passivo.

⁵⁴ Cfr. SOARES, Martinez, Op. Cit., pág. 227.

⁵⁵ No mesmo sentido V. XAVIER, Alberto, Op. Cit., pág. 355.

⁵⁶ Cfr. NABAIS, José Casalta, Op. Cit., pág. 44.

⁵⁷ A este respeito pense-se no Imposto sobre o Tabaco, cujo peso económico visa essencialmente a moderar e dissuadir ato do consumo de tabaco por parte do consumidor final (não sujeito passivo), inserido no motivo maior que é a proteção da saúde pública.

⁵⁸ Cfr. VARELA, João de Matos Antunes, Op. Cit., pág. 74.

Trivialmente a figura do contribuinte tende a coincidir com a do devedor tributário, uma vez que, por via de regra, é àquele que a lei impõe o dever de satisfazer a prestação tributária. Mas nem sempre assim sucede, na verdade a figura do devedor tributário apresenta-se munida de especificidades próprias do Direito tributário que o afastam da sua dimensão obrigacional privatística. Desde logo – por comparação com a definição de *devedor civil* - o devedor tributário não se resume ao devedor originário ou devedor principal, isto é, aquele que em primeira linha pende o dever jurídico de satisfazer a prestação tributária. Não poucas vezes acontece que o tributo é exigido a pessoa diversa daquela que compõe o elemento subjetivo do fato tributário, isto é, o tributo pode ser subjetivamente devido por quem não logrou participar na constituição do facto tributário que a lei *tipifica* como revelador de capacidade contributiva tributável. Alberto Xavier⁵⁹, identifica e classifica estas situações em três grupos: *i)* devedores a título direto e a título indireto; *ii)* devedores a título originário e a título derivado e; *iii)* devedores a título principal e a título acessório⁶⁰.

i) Devedores a título direto e a título indireto

Devedor a título direto é aquele cuja verificação do facto tributário ocorre diretamente na sua esfera, sendo por isso, também, contribuinte. Inversamente, o devedor a título indireto é a pessoa cuja obrigação tributária não decorre de um facto tributário diretamente verificado na sua esfera pessoal, independentemente de o objeto em que se concretiza a obrigação tributária ser-lhe exigido a título principal ou originário. Como sucede com por exemplo com a substituição tributária⁶¹ associada a deveres de cooperação tributária em contraponto com o dever fundamental de prestar o imposto que recai sobre o contribuinte direto.

⁵⁹ Cfr. XAVIER, Alberto, Op. Cit., pág. 406.

⁶⁰ Casalta Nabais segue a mesma metodologia de análise às diferentes tipologias subjetivas da relação jurídica tributária. V. NABAIS, José Casalta, Op. Cit., pág. 245.

⁶¹ Cfr. artigos 20.º e 34.º da LGT. Retomando aqui o exemplo do trabalhador que auferir um salário por conta da prestação do seu trabalho e que por isso é o contribuinte, por força do dever de retenção imposto por lei em sede de IRS, o devedor originário do imposto é o substituto fiscal, isto é, a entidade pagadora de rendimentos sujeitos a tributação. É a esta entidade que o Estado exige em primeiro lugar o pagamento do imposto devido e retido.

ii) *Devedores a título originário e a título derivado*

Estamos perante um devedor a título originário, quando o vínculo tributário do qual emerge a respetiva obrigação situa-se na titularidade da pessoa relativamente à qual se constituiu – *primariamente* - essa obrigação, seja a título direto ou indireto. Relativamente a esta dimensão passiva António Braz Teixeira declara que “*devedores originários são-no o contribuinte (cuja obrigação de imposto se constitui a título direto) ou aquele a quem, em seu lugar, a lei impõe o dever de pagar o imposto, isto é o substituto (cuja obrigação de imposto se constitui numa relação indireta com o facto tributário)*”⁶². Simetricamente, adquire a qualidade de devedor derivado a pessoa que não produziu o facto tributário, mas veio ocupar - à *posteriori* - as titularidades jurídicas do devedor originário por efeito da sucessão *mortis causa*.

Neste capítulo referimo-nos apenas à transmissão de dívidas tributárias no âmbito da sucessão tributária, na medida em que o artigo 29.º, n.º 3 da LGT estabelece o princípio geral da intransmissibilidade da obrigação tributária por ato *inter vivos*⁶³.

Apesar da figura do sucessor tributário não encontrar previsão normativa expressa no número 3 do artigo 18.º da LGT, o artigo 29.º, n.º 2⁶⁴ chama-o à titularidade passiva da relação jurídica tributária, prescrevendo que: “*as obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se*”⁶⁵, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do inventário.”

Contrariamente ao sugerido por alguma doutrina⁶⁶ e ao prescrito pelo legislador tributário, acolhemos o ensinamento de Antunes Varella⁶⁷, segundo o qual não estamos perante uma verdadeira transmissão do débito, na medida em que a sucessão não contempla uma deslocação da relação jurídica, mas sim uma substituição subjetiva do sujeito originário pelo(s) seu(s) sucessíveis(s) em virtude do desaparecimento daquele. Neste sentido, a relação jurídica permanece inalterada, sendo o herdeiro ou legatário

⁶² Cfr. TEIXEIRA, António Braz, Op. Cit., pág. 176.

⁶³ A respeito da irrelevância jurídico-tributária da sucessão tributária *inter vivos* V. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apostamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 33 e ss.

⁶⁴ No mesmo sentido vai o número 1 do artigo 153.º do CPPT, na medida em que confere legitimidade, enquanto executados no processo de execução fiscal, os devedores originários e os seus sucessores.

⁶⁵ Repare-se que o legislador fiscal considerou a teoria da transmissão das dívidas tributárias contrariamente ao formulado pelo legislador civil.

⁶⁶ Cfr. CHAVES, João Queiroga, *Heranças e Partilhas, Doações e Testamentos*, 4ª Edição, Quid Juris Editora, 2013, Lisboa, pág. 23.

⁶⁷ Cfr. VARELA, João de Matos Antunes, Op. Cit., pág. 77.

quem vai ser chamado a ocupar a posição jurídica que competia ao antigo titular, nomeadamente no que concerne às relações jurídicas patrimoniais do *de cujus* como refere o artigo 2024.º do CC⁶⁸, assumindo os sucessores, desta forma, a titularidade dos direitos e obrigações deste. Aliás, o Direito positivo civil inculca linguisticamente nesta ideia ao referir, através do citado normativo, que a sucessão consiste no chamamento de uma ou mais pessoas à titularidade das relações jurídicas patrimoniais de uma pessoa falecida, fazendo uso do termo *chamamento* em detrimento do termo *transmissão*.

Em virtude do exposto consideramos que a disposição contida no número 2 do artigo 29.º da LGT⁶⁹, não reproduz fielmente o fenómeno jurídico e social em que se traduz a sucessão hereditária, mesclando diferentes conceitos jurídicos – a *transmissão jurídica*, oriunda do ramo civil das obrigações com a *sucessão mortis causa*, conceito próprio do ramo das sucessões. A este respeito destacamos a anotação de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa no sentido que a transmissão prevista no referenciado normativo não coloca o sucessor na mesma situação jurídica do *de cujus*, pois ele só é responsável dentro das forças da herança, havendo que distinguir, para efeitos práticos, se a herança foi aceite pura e simplesmente ou a benefício de inventário⁷⁰. De facto, o sucessor não se encontra na mesma situação jurídica do falecido, pois que inexistente uma verdadeira transmissão da dívida tributária, mas *somente* a substituição subjetiva da titularidade passiva, porquanto o património responsável pelas obrigações tributárias haverá de ser o do devedor originário que será coincidente com o acervo hereditário após a ocorrência do seu falecimento⁷¹.

Seguindo este raciocínio, historicamente, já o direito romano consignava que os herdeiros (devedores derivados) só respondem dentro das forças da herança – *intra vires hereditatis* – e não para além delas – *ultra vires* – pelos próprios bens⁷².

⁶⁸ Com exceção daquela cuja natureza estritamente pessoal importa a sua extinção com o falecimento do seu titular nos termos do artigo 2025.º do CC.

⁶⁹ A respeito da legitimidade processual passiva na execução fiscal dos sucessores tributários V. artigo 153.º, n.º 1 CPPT.

⁷⁰ Cfr. CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, LOPES DE SOUSA, Jorge, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, Encontro da Escrita. 2012, Lisboa, pág. 264.

⁷¹ A este respeito V. PAIVA, Carlos, *O Processo de Execução Fiscal*, 3ª Edição, Almedina, 2015, Coimbra, pág. 142 e seguintes.

⁷² Cfr. CHAVES, João Queiroga, Op. Cit., pág. 67.

Mas, essencialmente é de realçar (conforme se deixou à vista) a existência de duas modalidades jurídicas para a aceitação da herança⁷³, correspondendo a cada uma delas diferentes efeitos jurídicos ao nível do passivo da herança e, no que ao caso importa, ao nível dos débitos tributários do devedor originário, posteriormente titulados pelos devedores derivados em caso de aceitação daquela. A este respeito, por força da norma interpretativa extraída do número 2 do artigo 11.º da LGT é de se aplicar o preceituado no artigo 2071.º do CC, que ora nos permitimos transcrever:

“1. Sendo a herança aceita a benefício de inventário, só respondem pelos encargos respetivos os bens inventariados, salvo se os credores ou legatários provarem a existência de outros bens.

2. Sendo a herança aceita pura e simplesmente, a responsabilidade pelos encargos também não excede o valor dos bens herdados, mas incumbe, neste caso, ao herdeiro provar que na herança não existem valores suficientes para cumprimento dos encargos.”

Do normativo facilmente se extrai o relevo que o meio jurídico adotado para aceitação da herança assume na relação tributária, uma vez que a distribuição do ónus de prova oscilará consoante o tipo de aceitação da herança. No que toca à aceitação da herança, João António Lopes Cardoso e Augusto Lopes Cardoso escrevem que: *“em qualquer caso, porém, o herdeiro não é obrigado a encargos além das forças da herança, mas, e aqui o relevo da distinção, se aceitou a herança pura e simplesmente, incumbe-lhe fazer prova de que nela não existem valores suficientes para cumprimento deles (artigo 2071.º, n.º 2 CC), mas já devolve o ónus de prova aos legatários ou credores se a aceitação foi a benefício de inventário (artigo 2071.º, n.º 1 CC)”*⁷⁴. Dito por outras palavras, a aceitação pura e simples da herança, faz pender sobre os devedores derivados (herdeiros e legatários) o ónus da prova de inexistência/insuficiência de valores hereditários suficientes à solvência das dívidas tributárias do devedor originário. Por sua banda, ocorrendo a aceitação em benefício do inventário, o ordenamento jurídico prevê a inversão do ónus da prova, cabendo à autoridade tributária a prova da existência de outros bens e valores hereditários que não relacionados nos autos de inventário. Todavia, no tangente ao ónus de prova atribuído à autoridade tributária não podemos esquecer o elemento funcional que compõe o ónus probatório do sujeito ativo

⁷³ A aceitação pode ser pura e simples ou a benefício de inventário, conforme artigo 2052.º, n.º 1 CC.

⁷⁴ Cfr. LOPES CARDOSO, João António, LOPES CARDOSO, Augusto, *Partilhas Judiciais, Volume I*, 5ª Edição, Almedina, 2006, Coimbra, pág. 31.

tributário. É que, esta figura jurídica apresenta-se como um dever, uma imposição ao credor tributário não apenas de provar a existência de bens não relacionados nos autos de inventário, mas, e antes de mais, promover a investigação e diligências necessárias ao apuramento da verdade material dos factos, mormente o dever (não mera prerrogativa) de investigar a existência de bens e valores e, sendo caso disso, diligenciar pela prova dessa existência.

Por fim, é de salientar que o legislador não se ficou pela previsão da *transmissão* dos débitos originários do autor da sucessão, prevendo, além desta, a *transmissão* das obrigações subsidiárias do *de cujos* aos seus sucessores, o que por sua vez nos reconduz ao instituto e pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária, que adiante visitaremos.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) tem entendido pela admissibilidade desta aplicação normativa. Sem desmerecimento de outros⁷⁵ destacamos o Acórdão de 03/06/2015 no Processo 01025/14, no qual os senhores juízes conselheiros entenderam:

“O herdeiro do responsável subsidiário, falecido sem que tivesse sido citado para a reversão, contra quem reverteu a execução fiscal originariamente instaurada contra a sociedade contribuinte, responde pela dívida exequenda até ao limite das forças da herança, nos termos do disposto no artigo 29.º, n.º 2 da LGT e tem legitimidade para a execução fiscal, enquanto demandado, nos termos do disposto no artigo 153.º do CPPT”⁷⁶.

iii) Devedores a título principal e a título acessório

Por fim, resta-nos a classificação do elemento subjetivo entre devedores a título principal e a título acessório. Estamos perante aqueles casos em que numa segunda linha, acessoriamente ao património do devedor principal (que pode ser ou não

⁷⁵ Nomeadamente, Acórdão do STA de 18/01/95 no Processo n.º 18303; Acórdão do STA de 02/03/2005 no Processo n.º 921/04 e Acórdão do STA de 03/12/2008 no Processo n.º 0475/08.

⁷⁶ Com interessante desenvolvimento sobre esta matéria, designadamente na sucessão tributária *mortis causa* da responsabilidade subsidiária V. ROCHA, Ana Paula, *A transmissão mortis causa de dívidas tributárias – em especial, no âmbito da responsabilidade subsidiária*, Fiscalidade n.º 50, Instituto Superior de Gestão, 2014, Lisboa.

originário), é acionado, acrescido um segundo património para satisfação do débito tributário – o património do devedor acessório. O devedor principal pode não ser originário nem direto na medida que os pressupostos do facto tributário podem não se ter verificado relativamente àquele. Relativamente ao devedor a título acessório, enquanto conceito amplo reconduzível à instituição da responsabilidade tributária, importará referir, desde já, a separação dogmática⁷⁷ entre o débito (*Shuld*) – dívida tributária, em princípio do contribuinte – e a responsabilidade pelo débito (*Haftung*) – responsabilidade de um património acessório pelo garante daquele débito tributário principal, conforme adiante melhor abordaremos. Estas pessoas podem ainda classificar-se de sujeitos passivos não originários⁷⁸.

2.3. Sujeito passivo em sentido restrito

Ultimamente temos o sujeito passivo em sentido restrito ou próprio⁷⁹. Este é a pessoa que por força da lei está adstrita ao cumprimento de obrigações tributárias, seja à prestação do tributo propriamente dito, seja às demais obrigações acessórias e declarativas⁸⁰, isto é, a definição de sujeito passivo surge como contraponto natural da noção que a lei fornece de sujeito ativo⁸¹, coincidindo, grosso modo, com o devedor tributário. Porém, recorde-se o anterior exemplo relativo aos impostos sobre o consumo segundo o qual, por efeito da repercussão, o consumidor final é o suportador económico do imposto, sem que no entanto se encontre sujeito qualquer outro tipo obrigação em sede tributária, quer seja de repercussão legal ou quer seja de natureza acessória como entrega de declarações à autoridade tributária, pelo que pela nossa parte, erradamente se anda ao atribuir a qualidade de sujeito passivo ao repercutido e ao consumidor final

⁷⁷ Radicada na doutrina obrigacionista alemã.

⁷⁸ Cfr. TEIXEIRA, António Braz, Op. Cit., pág. 176.

⁷⁹ Segundo a distinção subjetiva apontada por Alberto Xavier e José Casalta Nabais.

⁸⁰ Podemos dizer que daqui que decorre a divisão dicotómica estabelecida por Saldanha Sanches entre sujeito passivo de relações formais e de relações materiais, reconduzindo-se os primeiros às situações de sujeição a deveres de cooperação e os segundos a um puro dever de prestar de natureza pecuniária (em que se traduz a obrigação tributária em sentido estrito). V. SANCHES, Saldanha, Op. Cit., pág. 254 e seguintes.

⁸¹ Segundo Sérgio Vazquez, sujeito ativo tributário é a pessoa a quem assiste o direito de exigir a prestação tributária, sujeito passivo a pessoa vinculada perante aquele à sua realização. V. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2015, Coimbra, pág. 380.

em particular, não sendo este mais que um contribuinte a título indireto, isto é, o titular da manifestação da capacidade contributiva traduzida no ato de consumo que se visa tributar⁸². Aliás, o contribuinte indireto *maxime* consumidor final não é titular de qualquer situação jurídico-tributária, porquanto entendemos que, na qualidade de repercutido, o consumidor final está à margem da relação tributária, embora não se encontre por isso à margem do direito, como já demos devida nota⁸³. Rigorosamente, a relação jurídica tributária é estabelecida, no caso paradigmático do IVA, entre os sujeitos passivos exaustivamente elencados no artigo 2.º do CIVA e o sujeito ativo tributário e não entre este e o repercutido ou consumidor final. É que, nos impostos sobre o consumo, há um sujeito passivo do imposto, que é quem o vai entregar ao Estado; e um sujeito passivo de uma obrigação legal, não perante o Estado, mas sim perante o sujeito passivo tributário, a cargo do titular da capacidade contributiva traduzida no ato de consumo titulado por quem objetivamente o efetuou⁸⁴. Consequentemente, o sujeito passivo do imposto é legalmente obrigado a entregar o montante do imposto, mas como não é o titular da capacidade contributiva, esse montante deve ser-lhe entregue pelo titular dessa capacidade, por efeito da repercussão, concretizando-se por essa forma o princípio da igualdade tributária, assente no pressuposto e critério da capacidade contributiva. O repercutido, aqui em termos da última pessoa na cadeia produtivo-comercial, não tem qualquer obrigação perante o sujeito ativo tributário.

Naturalmente que a posição jurídica do adquirente de bens e serviços e do consumidor particular não é de ignorar, com efeito, existe entre estes e o vendedor/prestador de serviços - sujeito passivo tributário⁸⁵ - uma relação jurídica, todavia essa relação situa-se fora do domínio tributário, transladando-se para o campo da relação creditícia privada. A este respeito, tem-se entendido que o mecanismo jurídico da repercussão não se relaciona com o sujeito ativo tributário, mesmo na

⁸² Diferentemente V. DOURADO, Ana Paula, Op. Cit., pág. 79.

⁸³ Como anteriormente havíamos referido. No entanto, nesta lógica de ideias acrescentamos ainda VASQUES, Sérgio, Op. Cit., pág. 400.

⁸⁴ Cfr. CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, LOPES DE SOUSA, Op. Cit., pág. 188.

⁸⁵ Naturalmente que nesta sede não nos dedicaremos às situações subjetivas de cariz excecional no âmbito do IVA. Situações essas em que o adquirente dos bens ou serviços apresenta-se na qualidade de sujeito passivo. Falamos do mecanismo jurídico do *reverse charge* presente no IVA. Isto é, aqueles casos em que por razões de praticabilidade ou anti elisão fiscal, o legislador inverteu o dever de liquidação do imposto, movendo do transmitente (titular do *output*) para o transmissário dos bens ou serviços (titular do *input*), cujo exemplo mais paradigmático é o que se refere o artigo 2.º, n.º 1 al. j) do CIVA – nas prestações de serviços de construção civil efetuada entre sujeitos passivos (*business to business*), nas quais o adquirente desses serviços terá a obrigação de autoliquidação do imposto sem, contudo, perder o correlativo direito à dedução nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA.

situação em que a repercussão opera entre sujeitos passivos do imposto, isto é, dentro do ciclo económico-productivo dos bens e serviços. Enfim, tem-se *optado* por perceber a repercussão e a relação entre o sujeito passivo do imposto e o repercutido *maxime* consumidor final, como um fenómeno jurídico exterior à relação jurídica tributária, porquanto se tratam de relações reguladas pelo direito civilístico⁸⁶. Entendimento este que também nos parece ser o mais consentâneo com a hermenêutica do artigo 18.º, n.º 4, al. a) LGT cujo texto normativo prescreve que *“não é sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos ermos das leis tributárias.”*

Por fim, fazemos uma breve referência aos casos em que o devedor do imposto não coincide com o sujeito passivo, sendo o exemplo mais paradigmático o das sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal⁸⁷. Segundo este regime, estas sociedades embora sujeitos passivos de IRC, não se consubstanciam em devedoras desse imposto, uma vez que os lucros destas sociedades são tributados na esfera patrimonial dos seus sócios a título de IRS.

Conclusivamente, a LGT fornece uma definição ampla e positiva de sujeito passivo no número 3 do seu artigo 18.º, e uma definição negativa no seu número 4. Com efeito, estabelece este normativo que não é sujeito passivo quem: *i)* suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias; e *ii)* deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho.

A mencionada consideração dos responsáveis tributários como sujeitos passivos, que resulta da LGT, não é, todavia, uma solução universal, constatando-se alguma indefinição legal e doutrinária a esse respeito.

Assim, de acordo com o artigo 35.º, n.º 1 da LGT espanhola, são obrigados tributários *as pessoas físicas ou jurídicas e as entidades às quais a norma tributária*

⁸⁶ Cfr. CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, LOPES DE SOUSA, Op. Cit., pág. 190.

⁸⁷ Reguladas nos artigos 6.º e 12.º do CIRC e 20.º CIRS.

impõe o cumprimento de obrigações tributárias, concretizando o número dois os diversos tipos de obrigados tributários espanhóis, não constando desse elenco os responsáveis tributários. Por outro lado, dispõe o artigo 41.º, numa inserção sistemática apartada, que a lei poderá configurar como responsáveis solidários ou subsidiários da dívida tributária, junto aos devedores principais outras pessoas ou entidades. Para estes efeitos, se consideram devedores principais os obrigados tributários do apartado 2 do artigo 35 desta lei.

Devido a esta coexistência de devedores, o responsável não é em nenhum caso sujeito passivo do tributo, tão pouco devedor principal, que apenas o serão aqueles que a lei haja designado como tais⁸⁸. Ou seja, segundo a lei espanhola, existem obrigados ou devedores tributários, como por exemplo os responsáveis, que não são sujeitos passivos, mas, convergindo com a lei vigente portuguesa, o contribuinte distingue-se do substituto, ambos fazendo parte de uma categoria comum: o sujeito passivo.

Ainda sobre a classificação espanhola de sujeitos passivos, Ramón Falcon y Tella, no mesmo sentido dos anteriores autores, refere que a expressão sujeito passivo em sentido restrito do art. 36.1 LGT (espanhola) se reserva para o devedor principal e para a obrigação tributária principal, seja ele contribuinte ou substituto. Todavia, o autor critica a formulação legal da LGTE, declarando que a enumeração do seu artigo 35.2 é muito deficiente, nomeadamente porque deixa de fora os responsáveis (art. 35.5) que para o autor são sujeitos passivos (devedores) da obrigação tributária principal⁸⁹.

§ Da personalidade e capacidade tributária passiva

Mas, não podemos concluir a teorização, ainda que sintética, da noção de sujeito passivo tributário sem referir duas realidades a ela e entre si indissociáveis – a personalidade tributária e a capacidade tributária previstas nos artigos 15.º e 16.º da LGT, respetivamente. Tomando em linha de conta estes dois pressupostos tributários,

⁸⁸ Cfr. QUERALT, Juan Martín, SERRANO, Carmelo Lozano, LÓPEZ, José M. Tejerizo, OLLERO, Gabriel Casado, Op. Cit., pág. 288.

⁸⁹ TELLA, Ramón Falcón y, *Derecho Financiero y Tributario*, 6ª Edición, Servicio Publicaciones Facultad Derecho Universidad Complutense Madrid, Madrid, 2016, pág.203 e 204.

podemos inferir uma noção sujeito passivo em termos ainda mais amplos dos que fizemos referência até esta parte. Desta feita, dita amplitude passiva não deriva exclusivamente do abarcamento de subcategorias e conceitos menores subjetivos, sejam eles normativos (artigo 18.º, n.º 3 *in fine* da LGT) ou sejam resultado de construções doutrinárias⁹⁰. Reconduziremos, agora, a nossa atenção à primeira parte do supracitado normativo.

Efetivamente, a LGT diz-nos que o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável tributário. Pois bem, de salientar é que a interpretação destas realidades subjetivas não deve operar-se ao exclusivo abrigo dos conceitos e institutos jurídicos do direito privado, nomeadamente no que tange à teoria geral do direito civil. É que, apesar da arquitetura da relação jurídica tributária suportar-se nas traves mestras da relação jurídica obrigacional civilística, a primeira apresenta-se munida de importantes especificidades próprias do ramo do Direito público no qual se insere. Neste sentido, ao analisarmos a incidência subjetiva dos diferentes tributos não podemos olvidar que os conceitos e noções relativos à personalidade e capacidade jurídica privada devem ser encarados, grosso modo, enquanto pontos referenciais à suscetibilidade de titularidade e capacidade tributárias passivas, e não como *conditio sine qua non*, uma vez que neste domínio consagram-se relevantes desvios ao positivado pela teoria geral do direito civil. Em termos sintéticos tais desvios justificam-se pela ideia da prevalência do substrato económico dos factos tributários sobre a sua forma jurídica⁹¹, evitando-se o tratamento desigual de realidades materialmente iguais e por outro lado como meio obstativo ao contornamento da incidência da lei tributária por parte dos sujeitos passivos, protegendo-se assim o crédito tributário cuja natureza não podemos desprezar: trata-se de um crédito, um direito público.

Dispõe-se no artigo 15.º da LGT que a personalidade tributária consiste na suscetibilidade, em abstrato, de ser-se sujeito de relações jurídico-tributárias. E por

⁹⁰ Como a distinção conceptual entre contribuinte, devedor e sujeito passivo apontada por Alberto Xavier e José Casalta Nabais, ou aquela que é considera apenas a existência de sujeitos passivos originários e não originários como professora Soares Martinez e Ana Paula Dourado.

⁹¹ Como normativamente se dispõe no número 3 do artigo 11.º da LGT.

capacidade tributária, a possibilidade de *per si* praticar atos que produzam efeitos jurídicos substanciais ou formais na relação jurídica tributária (artigo 16.º da LGT). Por defeito, a personalidade tributária confere capacidade tributária nos termos do artigo 16.º, n.º 2 da LGT.

Em princípio, no plano da tendencial normalidade, a personalidade tributária coincide com os pressupostos previstos para a personalidade jurídica privatística, a qual de certo modo, pode dizer-se a personalidade jurídica geral do nosso ordenamento jurídico, das pessoas singulares e das pessoas coletivas. Não cuidaremos aqui de analisar e densificar os pressupostos à personalidade e capacidade jurídica civil (e mesmo tributários) por extrapolarem o objeto do presente trabalho, porquanto procuraremos traçar um quadro geral expositivo das principais situações de inexistência de sintonia entre as realidades tributárias e civis neste domínio.

Conforme referimos, em regra, a personalidade tributária deriva da personalidade jurídica, o que relativamente às pessoas singulares vale por dizer que são suscetíveis de serem titulares de relações jurídicas tributárias (*direitos e deveres tributários*) na medida em que possuam personalidade jurídica nos termos do disposto no artigo 66.º do CC. Dito por outra forma, as pessoas físicas com nascimento completo e com vida possuem personalidade tributária e, por inerência do número 2 do artigo 16.º da LGT, são detentoras de capacidade tributária de *gozo*⁹². Porém, situações existem em que esta identidade de personalidades é afastada pela lei. Exemplo clássico disso é o das pessoas coletivas, nomeadamente das sociedades deficientemente constituídas, que embora desprovidas de personalidade jurídica nos termos da legislação comercial, podem ser titulares de situações tributárias passivas ou ativas, nomeadamente para efeitos de IRC e IVA. Trazemos, pois, à barra a situação comumente debatida e conhecida do nosso ordenamento jurídico-tributário – as sociedades irregulares. Efetivamente o artigo 2.º do CIRC⁹³ corporiza um importante

⁹² O que é diferente de dizer que essas pessoas possuem capacidade de exercício.

⁹³ A equiparação expressa das entidades de facto, designadamente das denominadas sociedades irregulares a pessoas coletivas para efeitos de IRC, veio colocar um ponto final à discussão doutrinal sobre a admissibilidade da personalização tributária destas realidades patrimoniais autónomas. Por todos V. XAVIER, Alberto, Op. Cit., pág.355 e seguintes e CARDOSO DA COSTA, José Manuel M., Op. Cit., pág. 261 e seguintes.

desvio à correspondência da personalidade tributária com a personalidade jurídica, equiparando a pessoas coletivas para efeitos de IRC:

- As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributados em IRS ou IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas, em que se consideram incluídas, designadamente, as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo⁹⁴, conforme artigo 2.º, n.º 1 al. b) e n.º 2 do CIRC;

- As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS, conforme artigo 2.º, n.º 1 al. c) do CIRC.

Por sua banda, não obstante o disposto no número 2 do artigo 16.º da LGT, nem sempre à personalidade tributária corresponde a capacidade tributária, ou seja, nem sempre o sujeito passivo, titular de direitos e deveres tributários, é suscetível de possuir capacidade de os exercer *de per si*.

Primacialmente este tema reconduz-se à incapacidade dos menores, interditos e inabilitados, que apesar de possuírem personalidade e capacidade de titularidades jurídicas carecem da respetiva capacidade de exercício. Para a supressão destas incapacidades de exercício a lei tributária⁹⁵ remete para as regras do direito civil, nomeadamente para a teoria geral da representação legal. Sendo que, no caso dos menores, os atos em matéria tributária devem ser praticados por quem exerce o poder paternal sobre o menor, sendo este representado regra geral pelos seus pais de acordo com estipulado pela conjugação do artigo 16.º n.º 1 e 3 da LGT com o artigo 124.º do CC. Por sua vez a incapacidade dos interditos e inabilitados é suprida mediante os

⁹⁴ Relativamente às sociedades comerciais estabelece o artigo 5.º do CSC: “As sociedades gozam de personalidade jurídica e existem como tais a partir da data do registo definitivo do contrato pelo qual se constituem, sem prejuízo do disposto quanto à constituição de sociedades por fusão, cisão ou transformação de outras.”

⁹⁵ Conforme dispõe o artigo 16.º, n.º 3 da LGT.

institutos jurídicos da tutela⁹⁶ e curatela⁹⁷, respetivamente. Os atos em matéria tributária praticados pelo representante em nome do representado produzem efeitos na esfera jurídica deste, nos limites dos poderes de representação que lhe forem conferidos por lei.

No que tange aos entes desprovidos de personalidade jurídica, nomeadamente no que tange ao exercício dos direitos e deveres tributários por parte das sociedades irregulares e outros entes de facto como as heranças jacentes, eles deverão ser praticados pelas pessoas que administrem os respetivos interesses, conforme resulta do número 3 do artigo 16.º da LGT⁹⁸.

3. Da pluralidade passiva

Examinando as pessoas à luz dos momentos temporais em que surgem como obrigadas à prestação tributária, verifica-se que, nuns casos, tais pessoas são obrigadas desde o início da relação (devedores ou sujeitos passivos originários), enquanto noutros, só posteriormente surgem nessa situação (devedores ou sujeitos passivos supervenientes, isto é, os devedores tributários a título derivado e acessório).

No que concerne às primeiras pessoas – obrigadas *ab initio* – podemos distinguir entre aquelas relativamente às quais se verificou o facto tributário – contribuintes diretos – e aquelas em que tal verificação não sucedeu – substitutos.

Relativamente à segunda categoria de pessoas - as pessoas que só posteriormente surgem na situação de obrigados tributários – existem, como vimos, as que são investidas na qualidade de sujeito passivo por terem sucedido *mortis causa* ao devedor originário (sucessores tributários). Existem, ainda aquelas que surgem como

⁹⁶ Artigos 138.º e seguintes do CC.

⁹⁷ Artigos 152.º e seguintes do CC.

⁹⁸ Sendo que no caso da herança jacente a determinação do seu administrador resulta diretamente da lei, cfr. artigo 2079.º e 2080.º do CC – o cabeça-de-casal.

garante do cumprimento da prestação tributária de outrem, os que por força do vínculo de responsabilidade estabelecido *ex lege*, ingressam no complexo relacional tributário em momento posterior (os responsáveis tributários).

Por outro lado, o lado passivo da relação jurídica tributária pode ser ocupado por uma única pessoa, singular ou coletiva, ou por uma pluralidade de pessoas, singulares e/ou coletivas. Tratando-se a relação tributária de um vínculo complexo, composta por uma vinculação principal – a obrigação/dever fundamental de prestar o tributo – e por uma órbita de outras obrigações acessórias daquela – obrigações/deveres acessórios de cooperação – há, portanto, que considerar o problema da pluralidade subjetiva passiva. Dita pluralidade pode resultar *ab initio* da constituição da relação jurídica tributária ou *a posteriori*, num estágio ulterior à sua constituição, mediante a convocação de terceiros, sem consubstanciarem-se partícipes do facto tributário que esteve na génese da relação, à adstrição de deveres e sujeições tributárias pelo preenchimento de certos pressupostos legais. Importa, por isso, analisar a pluralidade passiva da relação tributária do ponto de vista do momento que ela se verifica, que de resto consubstanciará um importante subsídio para o recorte jurídico-conceptual da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residentes prevista pelo artigo 27.º da LGT.

3.1. Consideração preliminar: delimitação negativa do conceito de pluralidade passiva. A substituição tributária

Preliminarmente, importa delimitar o conceito de pluralidade passiva enquanto instrumento de abordagem analítica às matérias que se seguem, por forma a evitar eventuais equívocos conceptuais que a semântica de termos usados possa induzir.

Neste sector da narrativa invocamos a ideia pluralidade passiva para significar sobretudo a pluralidade de sujeitos que emerge da estrutura interna (do conteúdo do *link* vinculativo) da relação jurídica⁹⁹, seja ela inicial ou subsequente ao nascimento da

⁹⁹ Não propriamente do mesmo facto, neste caso, um facto jurídico complexo composto por uma componente real e concreta e a previsão normativa de incidência que atribua efeitos tributários a esse facto. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos de*

obrigação tributária e não às situações que se reconduzem à simples coexistência de titularidades passivas paralelas, assentes em complexos de direitos-deveres jurídicos de distinta natureza, ainda que se verifiquem vínculos jurídicos privados entre as pessoas que se encontram nos terminais passivos da relação jurídica tributária complexa.

Destarte, o conceito de pluralidade passiva que ora se expõe é aquele que em certa medida procede da doutrina obrigacionista, ou seja, da *identidade da prestação*¹⁰⁰ dos sujeitos, nomeadamente do que se retira da definição de relação plural apontada por Menezes Leitão, segundo a qual é plural a relação cuja “*obrigação constitui-se abrangendo uma vinculação de várias pessoas para com outra (pluralidade passiva), ou uma vinculação de uma pessoa para com outras (pluralidade ativa) ou ainda de várias pessoas para com outras pessoas (pluralidades mista)*. Em todas estas situações o objeto da obrigação – realização da prestação – pode ser o mesmo, mas varia o número de pessoas que se vincula a esse comportamento ou que tem o direito de o exigir”¹⁰¹. Referimo-nos, assim, à pluralidade que emerge da identidade de adstrição à prestação/objeto tributário – *ab initio* ou *a posteriori* - a que tem origem no mesmo dever jurídico de *prestar*, quer seja a título inicial¹⁰², quer seja adquirida subsequente e complementarmente¹⁰³ a esse momento por via do posterior preenchimento do facto gerador de responsabilidade.

Ora, dito conceito de pluralidade passiva não se coaduna com a substituição tributária, como seguidamente procuraremos demonstrar. Cumpre-nos advertir, porém, que não ambicionamos uma exaustiva análise aos seus pressupostos, modalidades, configurações e natureza jurídica, porquanto apenas se visa o seu correto esclarecimento conceptual relativamente à pluralidade passiva.

Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária), AEDUM, 2012, Braga, pág. 52. Mas que emerja ou que tenha origem ainda que remota, num complexo de direitos-deveres de qualidade jurídica similar.

¹⁰⁰ V. VARELA, João de Matos Antunes, Op. Cit., pág. 791.

¹⁰¹ Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de, *Direito das Obrigações. Introdução. Da Constituição das Obrigações*, Vol. I, 11ª Edição, Almedina, 2014, Coimbra, pág. 146.

¹⁰² A respeito da pluralidade passiva inicial V. Ponto 3.4.1.

¹⁰³ Referimos a título subsequente e complementar na medida em que aludimos à dupla reunião de incidência tributária necessária à responsabilidade tributária: no momento original ao preenchimento dos pressupostos de facto de incidência fiscal do devedor originário e, subsequente e complementarmente ao preenchimento dos pressupostos geradores da responsabilidade tributária por dívidas de outrem, configuradores do dever de prestar o tributo exigível àquele por parte do responsável.

De acordo com Hugo Flores da Silva¹⁰⁴, na substituição tributária reside uma das principais concretizações da privatização do sistema de gestão fiscal português, figura que se viu generalizada pela reforma fiscal dos anos oitenta do século passado. A sua institucionalização, operou, por via legal, uma transmutação da geometria da relação jurídica tributária – tradicionalmente bilateral – para uma geometria triangular por via de interposição de um novo sujeito que não possuindo uma ligação incindível com o facto tributário, e por isso é considerado sujeito passivo e devedor indireto da relação tributária, é convocado ao cumprimento de obrigações tributárias. Determina o número 1 do artigo 20.º da LGT que *“a substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte”*, sendo a mesma *“efetivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido”*, conforme remata o número 2¹⁰⁵. O substituto surge, assim, como obrigado a uma prestação *de facere* de cooperação para com a autoridade tributária materializada no dever *reter* e *entregar* um montante correspondente ao imposto imputado como rendimento tributável da esfera jurídica de outra pessoa. À face da sua substância, podemos inferir que a substituição traduz-se num instituto jurídico de natureza financeira, que tem por fim a introdução de parâmetros de maior segurança e agilidade do procedimento de cobrança do imposto¹⁰⁶ que, não estando normalmente ainda liquidado, respeita a rendimentos na posse de terceiros, correspondentes aos tipos de incidência real do imposto em causa¹⁰⁷.

A substituição pode ser *total* – quando a lei procede a uma transladação global dos deveres declarativos e pecuniários dos credores do rendimento tributável (substituídos) para aqueles que são os seus devedores (substitutos) de que são exemplo clássico as taxas liberatórias do artigo 71.º do CIRS – ou *parcial* quando funciona como

¹⁰⁴ Cfr. Silva, Hugo Flores da, Op. Cit., pág. 443.

¹⁰⁵ Embora cientes que o nosso ordenamento jurídico comporta situações de substituição tributária sem que faça uso do mecanismo jurídico da retenção na fonte, como sucede nomeadamente no IS cobrado pelos notários e outras entidades na outorga de instrumentos públicos, por motivos de praticabilidade expositiva a nossa reflexão limitar-se-á à substituição tributária enquanto instituto jurídico reconduzido à figura da retenção da fonte nos termos do artigo 20.º, n.º 2 da LGT. Para outro aprofundamento sobre esta questão V. SILVA, Hugo Flores da, Op. Cit., páginas 443 a 467.

¹⁰⁶ Além de permitir um influxo regular de receitas nos cofres do Estado, que na ausência desta técnica fiscal apenas verificar-se-ia no final do exercício fiscal, por norma ano civil, que, além do mais, incrementaria o risco de insolvabilidade do contribuinte para a satisfação do crédito fiscal numa prestação singular.

¹⁰⁷ Cfr. FAVEIRO, Vítor, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, Coimbra, pág. 869. No mesmo sentido: *“os casos em que a lei adota este sistema são, na sua maioria, aqueles em que o substituto, em virtude de relações jurídicas privadas, deve ao substituído quaisquer rendimentos, destinando-se, deste modo, a substituição a facilitar a percepção do imposto”* Cfr. TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Edições Ática, Lisboa, 1968, pág. 194.

um procedimento de cobrança antecipada ao facto tributário, via retenção na fonte de rendimentos com natureza de pagamentos por conta efetuados por terceiros, destinados à satisfação de um crédito fiscal por um facto tributável em processo de formação, de que constitui exemplo as retenções na fonte no caso de rendimentos da categoria A do IRS nos termos do artigo 99.º do respetivo código^{108 109}.

Como já demos nota, a lei confere de modo expresse subjetividade tributária ao substituto (devedor de um rendimento) e ao contribuinte direto (credor do rendimento) - artigo 18.º, nº 3 da LGT. Colocando-se, portanto, a questão de saber se essa subjetividade implica uma pluralidade passiva nos termos supra expostos? Parece-nos de rejeitar a ideia que o instituto da substituição tributária se reconduza ao conceito de pluralidade passiva, pois que estão em causa vínculos jurídicos de conteúdos diferentes. Com efeito, a respeito da substituição tributária há que fazer a distinção entre o facto que a lei tributária prevê e tipifica como índice de capacidade contributiva relativamente ao substituído, e em relação ao qual consiste em facto tributário¹¹⁰, configurador do nascimento do complexo direito-dever de prestar-exigir um tributo, enraizado na axiologia de ordem social de contribuir, e o pressuposto de facto gerador da adstrição a deveres especiais de cooperação tributários a que está sujeito o substituto, nomeadamente deveres de cooperação na entrega da declaração mensal¹¹¹ de remunerações, de deduzir e reter no momento do pagamento ou colação à disposição uma parcela do rendimento colocado à disposição do primeiro e a sua posterior entrega nos cofres do Estado.

Deveres especiais de cooperação que o legislador entendeu impor ao substituto em face do grau de intensidade das relações jurídicas existentes entre este e o substituído. A este respeito Saldanha Sanches expõe que os substitutos são sujeitos passivos de um intenso e complexo dever de cooperação, tendo como conteúdo a obrigação da realização das retenções na fonte, pelas quais o substituto integrar-se-á no

¹⁰⁸ Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, *A Quantificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (173), Lisboa, 1995, pág. 88.

¹⁰⁹ Na perspectiva de Vítor Faveiro o regime da substituição tributária e do correspondente mecanismo de retenção na fonte resume-se da seguinte forma: *“a substituição tributária não é integral quanto à relação tributária do substituído; tem apenas por objeto as situações relativas à exigência do conteúdo da obrigação tributária perspectivada em relação ao contribuinte que seja, por si, credor do rendimento a pagar-lhe por terceiro. Não abrange as situações, direitos, deveres e interesses legítimos do contribuinte, anteriores ou estranhos à realidade de pagamento do objeto da obrigação deste”*. Cfr. FAVEIRO, Vítor, Op. Cit, pág. 566.

¹¹⁰ Tratando-se nessa medida de um contribuinte.

¹¹¹ No caso da substituição tributária no âmbito dos rendimentos da Categoria A do IRS.

procedimento de cobrança do imposto e não na obrigação de prestar o tributo nos termos que o contribuinte o deve efetuar.

Nesta medida, somos da opinião que na substituição tributária, a relação jurídica tributária complexa comporta duas relações jurídicas tributárias *simples* e independentes entre si: a relação de dever de cooperação tributária do substituto-sujeito ativo traduzido no dever de retenção¹¹² e a relação fundamental de pagamento tributário contribuinte-sujeito ativo¹¹³. Existindo, *ainda*, uma terceira relação jurídica de foro jurídico-privado que é a que se estabelece entre substituto e substituído¹¹⁴. Pelo que consideramos, em princípio, a inexistência de simultaneidade de sujeitos passivos relativamente à estrutura interna das relações jurídicas constituídas entre o sujeito ativo-substituto e sujeito ativo-substituído, não podendo, por isso falar-se de uma verdadeira pluralidade passiva na substituição tributária. Existe, pois, uma pluralidade de sujeitos passivos no âmbito da relação jurídica tributária complexa, sendo que dita pluralidade procede de vínculos jurídicos diversos e resultam em obrigações de natureza igualmente diversa. Esta ideia parece corroborada pelo regime de responsabilidade previsto para os casos de substituição tributária. Com o efeito, dispõe o artigo 28.º, n.º 2 da LGT que quando a retenção tiver a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, a responsabilidade originária pelo imposto não retido caberá ao substituído (contribuinte direto), sendo o substituto responsabilizado apenas a título subsidiário, na medida em que o substituído não tenha satisfeito a entrega das quantias que haviam de ser retidas e não o foram. Infere-se da norma, assim, um nexo distintivo dos deveres e posições tributários em causa, por um lado a obrigação de retenção derivada da imposição funcional de deveres cooperação tributária e, por outro, o dever fundamental de pagar (antecipar) o imposto em função da manifestação da capacidade contributiva do substituído, sendo assim, neste caso um devedor e responsável originário de primeira linha.

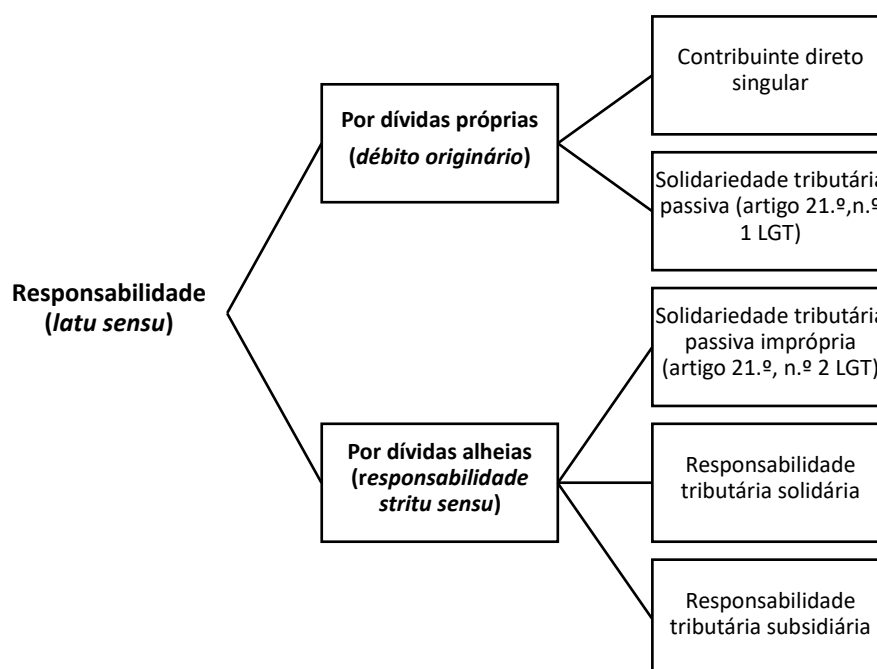
¹¹² A imposição legal do dever de cooperação às entidades com contabilidade organizada e devedoras de rendimentos que preencham os tipos de incidência real ou objetiva, tem como fundamento, não a axiologia do dever de contribuir para a financiamento da realização da coletividade, uma vez que o substituto não é titular da capacidade tributária visada pelo sistema fiscal, mas a essencialidade axial de cooperação administrativa na liquidação e correspondente cobrança dos tributos àqueles com quem mantém relações contratuais.

¹¹³ Assente na raiz axiológica do dever de contribuir para o financiamento da realização do bem-estar da coletividade, aferido pela capacidade económica do indivíduo. Dever de contribuir revestido de força impositiva ou vinculante pelo direito positivo. Cfr. FAVEIRO, Vítor, Op. Cit., páginas 838 e seguintes.

¹¹⁴ Assente num direito de retenção ou de regresso Cfr., NABAIS, José Casalta, Op. Cit. pág. 267.

Verifiquemos então as situações de pluralidade subjetiva no polo passivo da relação tributária. Contrariamente ao que sucede no direito civilístico, onde o instituto da responsabilidade possui um amplo campo de abrangência, no âmbito do direito tributário, tendo em conta que aqui se consubstancia um conceito restrito de responsabilidade, torna-se necessário fazer a destrição entre *responsabilidade tributária* e *solidariedade tributária*. Pese embora não raras vezes se faça referência à figura da responsabilidade no sentido amplo e impróprio de responsabilidade por dívidas próprias e alheias. Seguindo o critério utilizado pelo legislador ordinário, podem ser distinguidas as seguintes situações de responsabilidade (*latu sensu* ou sentido impróprio): por dívidas próprias (quando está em causa o débito originário por dívidas do próprio contribuinte direto a título singular, isto é, da pessoa que consta das normas de incidência do imposto em causa, ou no caso do facto tributário ser realizado em conjunto por mais que uma pessoa a solidariedade tributária passiva); responsabilidade tributária por dívidas alheias *stritu sensu* (o terceiro que por força da lei responde pela dívida do contribuinte direto) que se subdivide na responsabilidade tributária solidária e na responsabilidade tributária subsidiária.

Relativamente à singularidade/pluralidade passiva e à sua relação com a alienidade dos respetivos débitos podemos esquematizar do seguinte modo:



3.2. Da pluralidade *ab initio*

3.2.1. Enquadramento dogmático: Conceito e pressuposto

O ordenamento jurídico-tributário conexas a figura do sujeito passivo com o responsável tributário e contribuinte direto. Com efeito, a LGT no artigo 22.º, n.º 2 parece adotar um conceito amplo para a expressão responsabilidade tributária, no sentido de, em abstrato, esta abranger quer a responsabilidade do sujeito passivo originário por um lado, quer a responsabilidade (solidária ou subsidiária) de terceiros por outro. Porém, no que concerne à responsabilidade dos sujeitos passivos originários, parece-nos que não estamos perante responsáveis tributários em sentido próprio pois, como escreve Manuel Pires¹¹⁵: “*eles não são garantes, mas sujeitos passivos originários por pressuposto próprio*”¹¹⁶. Desta forma, não deveríamos considerar responsável tributário (no sentido próprio e restrito do termo) aquele que é titular do débito originário, isto é, aquele que por participar na realização do facto gerador do nascimento da relação jurídica tributária é, por essa razão, obrigado à prestação de uma dívida própria e pessoal, originariamente constituída e configurada na esfera jurídica de quem preencheu o elemento subjetivo do facto tributário.

Os códigos tributários preveem e tipificam determinadas fenomenologias da vida como factos fixadores e reveladores de índices de capacidade contributiva, pretendendo-se, em termos normais, que sobre as pessoas que tais factos realizaram e em relação às quais se estabelece a *presunção de benefício económico*, recaia a obrigação de pagamento do correspondente débito tributário. Por sua banda, o responsável tributário é um sujeito passivo adstrito ao pagamento acessório de uma dívida previamente constituída em nome de quem os tributos estabelecem a incidência pessoal decorrente da factologia reveladora da capacidade contributiva, isto é, do devedor principal. Daqui resulta, parece-nos, a inadequação de estabelecer um nexo de

¹¹⁵ Cfr. PIRES, Manuel, *Direito Fiscal Aportamentos*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008, pág. 301.

¹¹⁶ Corroborando esta ideia V. DOURADO, Ana Paula, *Substituição e Responsabilidade Tributária*, Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal n.º 391, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998, pág. 51.

responsabilidade por dívidas próprias, pois que se dada pessoa é titular de um débito próprio, porque por exemplo auferiu um rendimento tributável proveniente de um serviço por si prestado, em sentido próprio não falamos de responsabilidade, de respondência pelo pagamento respetivo imposto, mas da obrigação tributária principal de prestar o tributo¹¹⁷. Neste sentido, apesar de ultrapassados pela doutrina obrigacionista contemporânea¹¹⁸, os conceitos da tese alemã da *Shuld und Haftung*¹¹⁹ podem fornecer um subsídio analítico à correta conceptualização das realidades em questão. De acordo com aquela teoria o conceito de responsabilidade tenderá a dirigir-se à responsabilização, à garantia de respondência patrimonial – a *Haftung* – por um débito alheio, *Shuld* de outrem que incumpriu na prestação tributária. O que não concebemos em termos igualdade de juridicidade ao *debitum* próprio e pessoal que se estabelece *ab initio* na esfera jurídica sobre quem recai a presunção legal do benefício económico decorrente da realização do pressuposto de facto tributário – o contribuinte direto, ou seja, o titular da *Shuld* – mesmo que sejam vários os presuntivos beneficiários económicos.

Do sobredito emerge a diferença dogmática entre a pluralidade passiva que se estabelece *ab initio* e a responsabilidade tributária. O devedor ou codevedores iniciais são-no a título originário, por um débito próprio, trata-se, de um contribuinte em formato plural¹²⁰, porquanto os responsáveis tributários – dispensando-se aqui a destrição de responsabilidade solidária e subsidiária – são devedores a título acessório, respondem exclusivamente a título de garantia patrimonial e *a posteriori* por um débito alheio enquanto detentores de *Haftung*, na medida do preenchimento de determinados pressupostos de facto. A este respeito, Manuel Pires, declara que existe um pressuposto da obrigação do responsável, pressuposto que se não confunde com o da obrigação fiscal¹²¹ ainda que de vários devedores originários em simultâneo (acrescentamos nós). O autor acrescenta, ainda, no âmbito da responsabilidade está-se perante uma situação

¹¹⁷ No mesmo sentido, o artigo 36.º, n.º 1 da LGT espanhola dispõe que é sujeito passivo o obrigado tributário que, segundo a lei, deve cumprir a obrigação principal, seja como contribuinte ou como substituto, separando a obrigação principal do contribuinte da responsabilidade tributária que, segundo o artigo 41º daquele diploma, incide sobre outras pessoas outras pessoas que por determinação legal respondem juntamente com o devedor principal, neste caso com o contribuinte.

¹¹⁸ Nomeadamente, Manuel Andrade, Menezes Cordeiro e Antunes Varela.

¹¹⁹ Tese que procurou dissociar as relações obrigacionais em dois vínculos, um pessoal (*Shuld*) e outro patrimonial (*Haftung*).

¹²⁰ Todos eles detêm um índice de pessoalidade com o facto tributário, nos mesmos termos que detêm o contribuinte direto singular.

¹²¹ Cfr. PIRES, Manuel, *Direito Fiscal Apontamentos*, 3ª Edição, Almedina, 2008, Coimbra, pág. 300.

de, em virtude do não cumprimento da obrigação do imposto por parte do devedor (originário), este ser exigido a outra pessoa, reforçando-se assim a garantia fiscal¹²².

Identificadas as diferentes naturezas conceptuais em questão, resta agora concluir o pressuposto e conceito de pluralidade tributária passiva *ab initio*, bem como recortar o respetivo regime jurídico aplicável. Como se disse, o contribuinte¹²³ é a pessoa natural ou jurídica que detém uma relação pessoal, direta e incindível com o facto tributário, na medida em que é quem o realizou. Sucede que a realização desse facto tributário pode ser operada simultaneamente por mais que uma pessoa e dá-se, nessa circunstância, o caso de a relação jurídica tributária nascer originariamente - *ab initio* – com mais que um sujeito passivo, sendo vários os titulares de *presunção de beneficio económico*. Isto é, quando várias pessoas corealizam o facto tributário, igualmente se constituem codevedoras da obrigação emergente do mesmo, por isso dizemos que estamos perante uma pluralidade passiva que se verifica *ab initio* à constituição da respetiva relação jurídica. A este respeito, alguns autores defendem que quando várias pessoas realizam o mesmo facto tributário nasce uma única relação tributária com uma pluralidade de devedores tributários solidariamente organizados perante o sujeito ativo da relação¹²⁴. Deste modo podemos apontar como pressuposto fundamental à pluralidade passiva *ab initio* a circunstância do pressuposto da tributação se verificar originariamente em relação a mais que uma pessoa ou entidade¹²⁵, significando que quando a relação tributária nasce, já nasce com mais de que um sujeito no polo passivo. Ora, é também esta factualidade determinante para a destrição conceptual da responsabilidade tributária, na exata medida que neste último caso a pluralidade de sujeito passivos é alcançada, numa fase posterior ao nascimento da relação - pluralidade passiva *a posteriori* – e relativamente a pessoas alheias ao *Schuld* tributário, como melhor se verá.

¹²² Cfr. PIRES, Manuel, Op. Cit., pág. 301.

¹²³ Sujeito passivo direto na terminologia adotada por Joaquim Freitas da Rocha.

¹²⁴ Cfr. ORTIZ, Diego Gonzalez, *LA FIGURA DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN EL DERECHO ESPAÑOL*, UNIVERSITAT DE VALENCIA, 2003, pág. 129. No mesmo sentido: “en el art. 35.7 habrá también una única relación, pero su lado passivo estará ocupado no por el ente como tal, sino por la pluralidade de deudores intervinientes en el presupuesto de hecho generador de la prestación, y en régimen de solidaridad entre ellos” Cfr. QUERALT, Juan Martin, SERRANO, Carmelo Lozano, LÓPEZ, José M. Tejerizo, OLLERO, Gabriel Casado, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16ª Edición, Tecnos, 2015, Madrid, pág. 287.

¹²⁵ Contrariamente ao pressuposto que subjaz à responsabilidade tributária como há pouco fizemos referência.

A sujeição plural inicial caracteriza-se pela existência de várias pessoas coobrigadas a uma prestação tributária decorrente, em princípio¹²⁶, da realização coletiva do facto tributário e, por isso, classificam-se de contribuintes diretos ou sujeitos passivos diretos, contrariamente ao que sucede na responsabilidade tributária, cujo pressuposto de facto não reside na realização do facto tributário, mas no preenchimento de um determinado quadro legal por um terceiro que detém uma relação indireta com o facto tributário.

Assim, a pluralidade passiva inicial não comporta dois pressupostos de facto, apenas um, não existem duas obrigações tributárias, uma principal e outra acessória ou garantística, existe apenas uma relação jurídica tributária com uma pluralidade de devedores originários perante o credor tributário e, conseqüentemente, inexistente uma pluralidade de regimes jurídicos, somente um: o da solidariedade passiva¹²⁷.

3.2.2. Enquadramento dogmático: Regime jurídico (cont.)

A questão da pluralidade passiva (*ab initio*) levanta questões jurídicas que devem ser corretamente enquadradas, nomeadamente no que concerne ao regime legal pelo qual respondem os codevedores tributários, entre si e perante o Fisco. De acordo com Joaquim Freitas da Rocha¹²⁸, três soluções poder-se-iam aventar:

- i) Poder-se-á considerar um regime de obrigação *conjunta* ou *parciária* originária à imagem do regime regra das relações obrigacionais do direito civilístico¹²⁹. De acordo com este regime obrigacional, cada um dos devedores apenas estaria vinculado a prestar a sua parte da prestação, correspondente à sua quota de participação no facto tributário, e apenas essa parte lhe seria exigível pelo sujeito ativo. Daí que neste regime estejamos perante uma obrigação *parciária*, pois a mesma é realizada *por*

¹²⁶ Referimos em princípio, pois como adiante veremos, a corealização plural do facto tributário não é *condito sine qua non* à situação de pluralidade passiva *ab initio*, existindo algumas exceções, como por exemplo sucede na opção conjunta em sede de IRS.

¹²⁷ Cfr. MARTINEZ, Soares, Op. Cit., pág. 245 e 246.

¹²⁸ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 28.

¹²⁹ De resto como o regime que vigorou entre nós no Código de Processo das Contribuições e Impostos (artigo 241.º).

partes, prestando cada um dos devedores a parte a que se vinculou¹³⁰. De acordo com o ensinamento de Manuel Andrade¹³¹, nesta modalidade as obrigações dos diferentes devedores são em tudo distintas e autónomas, tendo vida próprias, sem interdependência das demais, de tal modo que os atos ou factos jurídico praticados por um dos sujeitos passivos perante o credor tributário, não propagam aos demais os seus efeitos, contrariamente ao que sucede, em certa proporção, com o instituto da solidariedade, conforme adiante veremos.

- ii) Por outro lado, poder-se-ia advogar a ideia de *comunhão*, segundo a qual a satisfação do crédito tributário apenas poderia operar por uma prestação coletiva e global dos codevedores, e o credor somente poderia exigir o cumprimento da prestação em bloco à totalidade dos codevedores. Solução que remete para a ideia das obrigações em *mão comum*, no sentido que tudo sucederia como de uma vulgar situação obrigacional tributária, simplesmente a componente devedora da relação seria composta por várias pessoas. Sendo que, esta solução difere na sua essência das situações de complexidade subjetiva já isoladas, pois que nestas, cada devedor é destinatário de normas obrigacionais, ao passo que naquelas a sua imputação opera em bloco unitário relativamente à coletividade de entes, como se um só se tratasse: o ente formado pelo conjunto de devedores é globalmente destinatário do dever de prestar¹³².
- iii) Ou alternativamente, a instituição de um regime de *solidariedade*, mediante o qual o credor tributário poderá exigir a totalidade da prestação tributária a qualquer um dos devedores *in solidum* perante os demais, sem que este se possa eximir, ficando todos os outros liberados.

¹³⁰ Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de, Op. Cit., pág. 147.

¹³¹ Cfr. ANDRADE, MANUEL, Teoria Geral das Obrigações I, Livraria Almedina, Coimbra, 1958, pág. 112.

¹³² Cfr. MENEZES CORDEIRO, António, *Direito das Obrigações*, Vol. 1, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1980, pág. 376 e 377.

Como se deixou entrever, em oposição às obrigações plurais civilísticas¹³³, o legislador tributário português optou por desenhar um regime jurídico idêntico ao espanhol¹³⁴, consagrando-se entre nós o regime regra da solidariedade passiva para as relações tributária plurais *ab initio*. Sendo que, cada um dos outros regimes (*conjunção* e *comunhão*) verificar-se-ão, apenas, em caso de expressa previsão legal, conforme se retira da letra do artigo 21.º, n.º 1 da LGT: *“Salvo disposição da lei em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária”*, sublinhado nosso.

No que à pluralidade passiva originária diz respeito, verifica-se um paralelismo não apenas conceptual, mas também de regime jurídico com a Ley General Tributaria espanhola, na medida em que o seu artigo 35.7 estipula: *“La concurrencia de vários obligados en um mismo presupuesto de una obligación determinará que quedan solidariamente obligados a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se dispnga expressamente outra cosa.”*

Similar disposição encontramos no CTN brasileiro, ao consagrar no seu artigo 124.º a solidariedade em relação às pessoas que tenham um interesse comum na situação que constitua o facto gerador da obrigação principal.

§ Tese da responsabilidade solidária: indagação

Dito isto, cumpre fazer referência a um certo sector doutrinário, nomeadamente Jorge Lopes, Diogo Leite de Campos e Benjamim Silva Rodrigues¹³⁵ que parece induzir um nexo de responsabilidade solidária ao dispositivo da citada norma. A este respeito,

¹³³ Cujo artigo 513.º do CC estabelece natureza excecional ao regime de solidariedade (constituindo-se como regime regra as obrigações conjuntivas), ao remeter a sua verificação por determinação da lei ou vontade das partes. Naturalmente, no terreno tributário, a verificação do regime de solidariedade (ou outro regime) apenas resultará por determinação normativa e nunca por vontade das partes, dada a restrição do princípio da autonomia privada, nomeadamente do princípio da liberdade contratual, que labora neste sector do ordenamento jurídico. No mesmo sentido Menezes Cordeiro: *“No Direito Civil, a solidariedade só existe imposta pela lei ou acordada pelas partes – art. 513.º. Deve-se, assim, inferir que a regra supletiva em sede de complexidade subjetiva é a da pariciedade”*. Cfr. MENEZES CORDEIRO, António, Op. Cit., pág. 381. Idêntica formulação de ideia parece pressupor os artigos 534.º e 535.º do CC.

¹³⁴ Cfr. artigo 35.7 da LGTE.

¹³⁵ Mas também Casalta Nabais e Domingos Pereira de Sousa, Cfr. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 261 e seguintes e SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, 1ª Edição, Coimbra Editora, 2013, Coimbra, pág. 214 e 215.

escrevem os autores que a solidariedade resulta necessariamente da lei, tendo carácter excecional¹³⁶, sem que, contudo, identifiquem o regime ordinário. Ora, em nosso modesto entender consideramos que, contrariamente ao regime obrigacional que labora no Direito civilístico, a solidariedade consubstancia-se no regime supletivo, no regime regra das relações tributárias plurais *ab initio*, trata-se, pois, do regime jurídico que no silêncio da lei é ordinariamente aplicável a este tipo de configuração relacional.

A supletividade do artigo 21.º, n.º 1 da LGT é estabelecida por referência a outros regimes aplicáveis às obrigações plurais, nomeadamente os da *conjunção* e *comunhão*¹³⁷ já referidos, inexistindo na citada norma correlação com o instituto da responsabilidade tributária em sentido próprio. Julgamos ser esta a interpretação a retirar do artigo 21º, n.º 1 da LGT¹³⁸, e só assim não será se, e na medida que, se confunda ou conceda natureza distinta ao regime estatuído por aquele preceito legal, como, com devida vénia e respeito, parece ser o caso dos autores. Efetivamente, estes parecem construir o seu raciocínio a partir da ideia da estatuição de uma responsabilidade solidária¹³⁹, a qual, a admitir-se, possui o enquadramento legal próprio estabelecido pelo artigo 22.º da LGT. Ora, admitindo-se tal ideia (como parecem fazer os autores), forçosamente concordaríamos pela natureza excecional da responsabilidade solidária¹⁴⁰ hipoteticamente prevista pelo artigo 21.º e por imposição do número 4 do artigo 22.º da LGT. Acontece que, como já referido, o regime disposto pelo artigo 21.º não se subsume a uma *Haftung*, ainda que solidária, outrossim uma *Shuld*. Pois, o legislador direciona a previsão normativa ao momento originário da relação tributária, ao momento do nascimento do facto tributário e aos respetivos elementos subjetivos que o compõe nesse exato momento. Neste correr de ideias, Soares Martinez¹⁴¹ dá nota que, solidariedade tributária e responsabilidade solidária não se confundem; no primeiro caso quem realiza a prestação é também devedor

¹³⁶ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge, Op. Cit., pág. 213 e 216.

¹³⁷ Cfr. PIRES, Manuel, Op. Cit. pág. 236.

¹³⁸ No mesmo sentido, António Carvalho de Magalhães e Isabel Ortigão de Oliveira e Sá Coimbra anotam: “A lei estabelece no n.º 1 deste artigo a solidariedade passiva como regra para os casos em que os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a vários devedores”, Cfr. TEIXEIRA, Glória, AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Lexit. Códigos Anotados & Comentados*. LGT, 1ª Edição, Ginocar Produções, Porto, 2015, pág. 66.

¹³⁹ No mesmo sentido parece apontar Casalta Nabais, não distinguindo devedores solidários de responsáveis solidários, Cfr. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 261 e 262.

¹⁴⁰ Contudo, trata-se de uma excecionalidade face à responsabilidade subsidiária.

¹⁴¹ Cfr. MARTINEZ, Soares, Op. Cit. pág. 24 e ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 29.

originário, em relação a uma quota-parte dessa prestação que, pela natureza deste regime não é dividida; no segundo caso quem realiza a prestação não é, de modo algum, seu devedor originário, nem pela totalidade nem por parte dela. Neste sentido, a previsão normativa diz respeito a um débito de natureza própria e multipessoal, consequente da corealização simultânea do facto tributário por uma pluralidade de sujeitos ao invés de um nexo ulterior de responsabilidade por débito alheio. Posto isto, na observância da factualidade prevista pela norma - verificação dos pressupostos de facto em relação a mais que uma pessoa - estatui-se o regime da solidariedade passiva, pois todas essas pessoas são codevedoras originárias ao invés de responsáveis entre si ou perante outrem e somente assim não sucederá quando a lei, casuisticamente, definir outro regime¹⁴². Os próprios autores assertivamente declaram que o caso *sub judice* “é o de os sujeitos terem realizado conjuntamente o facto tributário ao qual a lei liga o nascimento da obrigação tributária”¹⁴³. Porém, não retiram, ao que parece, apropriada conclusão do desiderato, que reside no afastamento do nexo técnico-jurídico de responsabilidade solidária. É neste sentido que o regime obrigacional previsto pelo artigo 21.º parece-nos insuscetível de reconduzir-se à responsabilidade solidária em sentido técnico-jurídico enquanto subespécie do instituto da responsabilidade tributária genericamente enquadrado pelo artigo 22.º da LGT, inexistindo, por essa razão, excecionalidade do regime previsto no artigo 21.º da LGT, dado que este é um regime distinto e dotado de pressupostos, natureza e destinatários que não se confundem com a responsabilidade tributária.

Em suma, a responsabilidade tributária em sentido próprio depende do preenchimento de determinados pressupostos legais, ao passo que extravasa o princípio da capacidade contributiva como pressuposto e critério na criação dos impostos assentes na tipificação legal dos factos tributários a que se refere o número 1 do artigo 21.º da LGT.

¹⁴² Regime que, por estarmos da presença de um débito plural de natureza própria e pessoal, haverá de ser o da *conjunção* ou da *comunhão* obrigacional e não o da responsabilidade tributária.

¹⁴³ Cfr. ponto 8 de LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge, Op. Cit., pág. 213.

3.2.3. Subsídios à interpretação do artigo 21.º, n.º 1 da LGT

A este respeito, há ainda a assinalar que o legislador não é isento de culpas na dificuldade da determinação do sentido e alcance que a presente norma apresenta. A exiguidade de rigor técnico e inadequação linguística utilizada para expressar o pensamento legislativo resulta bem patente da desarticulação entre a epígrafe da norma - “*solidariedade passiva*” – e respetivo corpo textual, no qual lança mão da expressão “*solidariamente responsáveis*” para fazer referência às pessoas sujeitas à solidariedade passiva. Dito de outro modo, o legislador estatui a solidariedade passiva, mas faz referência a este regime utilizando uma expressão técnico-jurídica própria do instituto da responsabilidade tributária. Dita ambiguidade jurídico-conceptual introduz um significativo índice de contradição no elemento literal da norma que, em nosso ver, justifica a preterição da presunção estabelecida pelo número 3 do artigo 9.º do CC¹⁴⁴ ¹⁴⁵. Estamos perante um daqueles casos, parece-nos, em que a expressão verbal atraíu o pensamento legislativo. Devemos, assim, recusar uma interpretação literal¹⁴⁶ do enunciado linguístico da norma, procurando nos elementos interpretativos lógicos o verdadeiro e correto sentido da norma, desvelando a *intentio legis* subjacente ao presente enunciado linguístico.

Relativamente ao elemento interpretativo *racional* ou *teleológico*, remetemos para o que se expôs a respeito do pressuposto da pluralidade passiva *ab initio*¹⁴⁷, isto é, estando na presença de débitos de natureza própria e pessoal, decorrentes da corealização do facto tributário, consideramos ilógica e irracional a interpretação que atribui aos *co contribuintes* uma responsabilidade em sentido técnico-jurídico pelas suas próprias dívidas tributárias. Pela mesma razão intelectual, dever-se-á evitar a interpretação que corre no sentido de estabelecer uma responsabilidade solidária perante dívidas de terceiros pela simples razão que não estamos perante um facto

¹⁴⁴ Por remissão do número 1 do artigo 11.º da LGT.

¹⁴⁵ No mesmo sentido, Baptista Machado ensina que “(...) nos termos do art. 9.º, 3, o intérprete presumirá que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. Só quando razões ponderosas, baseadas noutros subsídios interpretativos, conduzem à conclusão de que não é o sentido mais natural e directo da letra que deve ser acolhido, deve o intérprete preterir-lo”, Cfr. MACHADO, Baptista, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 2012, Coimbra, pág. 189.

¹⁴⁶ Interpretação literal na conceção de que é possível extrair das palavras do texto legal o sentido que elas mais naturalmente comportam.

¹⁴⁷ V. ponto 3.2.1.

tributário alheio, o facto tributário foi conjunta e diretamente realizado por várias pessoas e em relação a todas elas se verifica a *presunção de benefício económico*, tratando-se por isso de codevedores originários, ao invés de um débito tributário de terceiros.

Por sua vez, o *elemento sistemático* a que faz referência o artigo 9.º do CC parece reforçar esta hermenêutica. Considerando o complexo normativo em que se integra o instituto da responsabilidade tributária (artigos 22.º a 28.º da LGT), verifica-se que o legislador apartou a norma interpretanda do quadro normativo que regula a responsabilidade tributária. Esta constatação adquire especial significado se tomarmos em linha de conta que o normativo que estabelece o enquadramento geral da responsabilidade tributária, o artigo 22.º da LGT, encontra-se sistematicamente localizado após a norma do artigo 21.º, o que à luz da unidade sistemática da LGT¹⁴⁸, legitimamente permite supor que não constituiu vontade legislativa a atribuição da qualidade de responsáveis solidários aos corealizadores do facto tributário a que a norma em apreço se refere. Além do que já se deixou dito, entendemos que esta interpretação é a única que respeita e adere à coerência e espírito de unicidade lógica do diploma.

Posto isto, fazendo uso das palavras de Baptista Machado¹⁴⁹ entendemos que a expressão “*solidariamente responsáveis*” trata-se de uma “*fórmula normativa mal inspirada que não consegue aludir com uma clareza mínima às hipóteses que pretende abranger e, tomada à letra, abrange outras que decididamente não estão no espírito da lei*”, devendo o intérprete recorrer a uma interpretação corretiva no sentido de quando lê “*solidariamente responsáveis*” deverá entender “*solidariamente devedores*”¹⁵⁰.

Assim se entendendo, os *devedores solidários* a que se reporta o número 1 do artigo 21.º da LGT serão aqueles que respondem pela dívida nos mesmos termos que o devedor originário¹⁵¹, o que revela todo sentido, pois em rigor, os devedores solidários

¹⁴⁸ Partindo-se do princípio que a codificação das normas contidas na LGT obedeceu a um pensamento legislativo unitário.

¹⁴⁹ Cfr. MACHADO, Baptista, Op. Cit. pág. 186.

¹⁵⁰ No mesmo sentido V. nota de rodapé 2 em LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, 6ª Edição, Volume III, Áreas Editora, 2011, Lisboa, pág. 72.

¹⁵¹ Cfr. FERNANDES PIRES, José Maria, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 152.

assumem-se igualmente como devedores originários pela sua quota-parte de realização do facto tributário.

Em suma, cremos que a *ratio legis* do artigo 21.º, n.º 1 da LGT não reside, pelo menos em primeira linha, na fixação de um exclusivo nexo de garantia do crédito tributário¹⁵², assente numa lógica de acréscimo de responsabilidades patrimoniais, porquanto a intenção do legislador foi a de, primacialmente, enunciar o regime jurídico aplicável às situações plurais descritas – as que decorrem dos comparticipes do facto tributário. Por outro lado, não podemos ignorar que a opção pelo regime da solidariedade passiva¹⁵³ é bem compreensível à face da especial necessidade de proteção de um crédito público¹⁵⁴, sendo a opção que produz a configuração jurídica suscetível de conferir superiores índices de segurança jurídica à prossecução da satisfação do crédito tributário, uma vez que o credor tributário pode eleger qual ou quais patrimónios que respondem pela totalidade da prestação comum, como adiante analisaremos. Todavia, nem sempre assim foi, de facto, na vigência do antigo Código de Processo das Contribuições e Impostos e do Código de Processo Tributário¹⁵⁵, a solidariedade passiva apresentava natureza excecional relativamente à *conjuntividade* da obrigação tributária, apenas se verificando aquela nos casos expressamente referidos na lei¹⁵⁶, o que em termos de interpretação histórica da evolução legislativa assinala a visão *civilística* dos sucessivos legisladores sobre esta matéria, estabelecendo, primeiro, correspondência com o regime da conjunção e, depois, com o regime da solidariedade passiva na LGT, invertendo-se essa visão com a aprovação deste diploma.

Passemos agora à análise os contornos e implicações da solidariedade passiva no âmbito das relações tributárias.

¹⁵² Diferentemente V. TEIXEIRA, António Braz, Op. Cit, pág. 290 e 291.

¹⁵³ Enunciação que apenas é possível na medida em que estamos perante devedores a título originário.

¹⁵⁴ Necessidade de proteção à qual o legislador não pode alhear-se.

¹⁵⁵ Cfr. artigo 241.º.

¹⁵⁶ Cfr. TEIXEIRA, António Braz, Op. Cit, pág. 203 e XAVIER, Alberto, Op. Cit., pág. 404 e 405.

3.2.4. Da solidariedade passiva como regime regra (cont.)

Como deixamos exposto, o legislador da LGT escolheu a solidariedade passiva como regime jurídico supletivamente aplicável às situações de pluralidade passiva *ab initio*. Importa, por isso, recortar as vicissitudes jurídicas mais relevantes que este regime imprime à relação jurídica tributária.

Quando o legislador tributário faz referência à solidariedade passiva no artigo 21.º da LGT está, ressalvada melhor opinião, a empregar um termo do ramo do Direito civil, mais concretamente do Direito das obrigações, pelo que em obediência ao comando do número 2 do artigo 11.º da LGT, devemos interpretá-lo e aplicá-lo conforme o instituto das obrigações solidárias civis, mormente da solidariedade entre devedores¹⁵⁷. Nesse sentido podemos dizer que o artigo 21.º da LGT enxerta um regime jurídico civilístico no seio da relação tributária. Mais cauteloso andou o legislador tributário brasileiro, que optou por inserir diretamente o regime substantivo da solidariedade passiva no CTN, com efeito, pode ler-se nos seus artigos 124.º e 125.º, respetivamente: *“a solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem”* e *“I- o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita os demais”*.

O CC¹⁵⁸ define que uma obrigação é solidária, quando um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera, ou quando cada um dos credores tem a faculdade de exigir, por si só, a prestação integral e esta libera o devedor para com todos eles¹⁵⁹. Aqui reside o principal traço distintivo do regime da *conjunção*, no qual o credor apenas poderá exigir a quota-parte do devedor no débito conjunto. Por razões óbvias ocupar-nos-emos apenas da primeira parte da definição - a solidariedade entre devedores.

Quando várias pessoas se acham na posição de sujeito passivo de um mesmo vínculo tributário, a lei tributária considera-os solidariamente obrigados, estipulando o legislador no número 1 do artigo 21.º da LGT que, salvo disposição legal em contrário,

¹⁵⁷ No mesmo sentido V. MACHADO, Jónatas E.M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009, Coimbra, pág. 97.

¹⁵⁸ Artigo 512.º, n.º 1 do CC.

¹⁵⁹ Outro caso importante em que subsiste o regime da solidariedade passiva é o das obrigações comerciais no qual os coobrigados são solidários, salva estipulação contrária, cfr. artigo 100.º do Código Comercial (CCom.).

são solidariamente responsáveis aquelas pessoas relativamente às quais se verifiquem os pressupostos do facto tributário *ab initio*. O que bem se entende à luz da teleologia fiscal, sendo uma das finalidades dos impostos a tributação das pessoas com base na sua capacidade contributiva, compreende-se que a exigibilidade do imposto se estenda a todos os sujeitos passivos, em relação aos quais se verificou o facto tributário.

Relativamente à estruturação deste regime podemos segmentá-lo em dois planos, o plano das relações externas, isto é, das relações entre os codevedores e o credor tributário e o plano interno que dirá respeito às relações e efeitos jurídicos *inter* codevedores.

No que toca ao **plano externo**, nos termos do regime geral da solidariedade dos artigos 518.º e seguintes do CC, o credor tributário pode exigir de um só codevedor a totalidade da prestação tributária. Não sendo, de acordo com o artigo 518.º do CC, lícito ao devedor solidário opor o *benefício da divisão*¹⁶⁰ e, ainda que chame os outros codevedores à demanda, não poderá por isso liberar-se de satisfazer a prestação por inteiro. Pelo que, cumprindo um dos devedores a totalidade da prestação tributária, esta, considera-se cumprida, extinguindo-se imediatamente a relação tributária relativamente a todos os codevedores.

Ainda no que toca ao plano das relações externas, é de assinalar a particularidade que o ordenamento jurídico-tributário espanhol confere à solidariedade passiva. Com efeito, o artigo 35.7 da LGTE efetua uma formulação normativa semelhante à do número 1 do artigo 21.º da LGT, estatuinto o regime civil da solidariedade passiva quando várias pessoas concorreram à participação do mesmo facto tributário. Contudo, com a introdução do novo parágrafo (terceiro) no artigo 35.7, rompeu-se com esta regra, ao estabelecer que o codevedor que recebe a notificação da liquidação pode solicitar a divisão, desde que forneça os dados pessoais e domiciliários dos restantes codevedores e respetivas percentagens de participação no débito tributário. Nas palavras de Ramón Falcón y Tella “*esta norma convierte la solidariedade en un supuesto de mancomunidad opcional, si bien com la carga de facilitar la mencionada información*”¹⁶¹.

¹⁶⁰ Não pode exigir apenas pagar a sua quota-parte.

¹⁶¹ Cfr. TELLÁ, Ramón Falcón, y, *Derecho Financiero y Tributario*, 6ª Edición, Servicio Publicaciones Facultad Derecho Univesirdad Complutense Madrid, Madrid, 2016, pág. 213.

No **plano interno**, ao devedor solidário que satisfaz a prestação tributária por inteiro, é-lhe reconhecido o direito de regresso sobre os demais codevedores, relativamente ao montante que excedeu a parte que lhe competia satisfazer, conforme estabelece o artigo 524.º do CC. Este direito de regresso não possui natureza tributária, mas meramente civil.

Estamos perante uma situação de pluralidade passiva, cujo facto tributário se verifica *ab initio* em relação a mais que uma pessoa, significando que a relação tributária já nasce com mais que um sujeito no seu polo passivo. Com efeito, está aqui em causa a responsabilidade originária por dívidas tributárias, que por norma é do contribuinte direto. Sendo obrigados solidários aqueles que preencham os pressupostos do facto tributário, isto é, quando os sujeitos tenham realizado conjuntamente o facto tributário ao qual a lei liga o nascimento da obrigação tributária.

Assim sucede, por exemplo, no regime da compropriedade de imóveis relativamente ao IMI. Nestes casos, por força do artigo 21.º, n.º 1 da LGT, são solidariamente responsáveis – rigorosamente são solidariamente devedores - pela prestação do imposto, todos os comproprietários do prédio, sem embargo do posterior exercício do direito de regresso, nos termos gerais do artigo 524.º do CC, por parte do comproprietário que efetuou o pagamento do imposto contra os demais comproprietários. De acordo com este normativo resulta que, sempre que os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais que uma pessoa, todas elas são solidariamente devedoras do tributo¹⁶². Não se trata, pois, do caso em que dois ou mais sujeitos passivos em virtude de título diferente, como acontece no caso de prédios sublocados, em que coexiste a obrigação de imposto do senhorio com a outra do arrendatário (sublocador)¹⁶³, pois, aqui, estamos perante duas relações jurídicas tributárias autónomas e perfeitamente individualizadas que em comum apenas

¹⁶² Relativamente ao exemplo dado da compropriedade de prédios, temos que relativamente à incidência pessoal, o artigo 8.º, n.º 1 CIMI refere “o imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeitar”, assim, relativamente aos prédios em compropriedade o pressuposto do facto tributário – titularidade jurídica de um prédio -, verifica-se em relação a mais que uma pessoa, sendo todas elas solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto. Outro exemplo similar, é o do IUC, que segundo a norma de incidência pessoal do artigo 3.º, n.º 1 do respetivo código, será sujeito passivo do imposto, as pessoas em nome das quais os veículos se encontram registados. Estando o veículo registado em nome de mais de uma pessoa, o pressuposto do facto tributário é verificado em relação a todas elas, constituindo, assim, causa geradora de solidariedade tributária pelo pagamento do respetivo imposto, eventuais juros e outros encargos legais.

¹⁶³ Cfr. PIRES, Manuel, Op. Cit., pág. 236.

possuem o objeto sobre o qual emergem os respetivos factos tributários: o mesmo imóvel.

Igualmente sucede nas dívidas de IRS quando estão em causa agregados familiares, onde o credor tributário pode exigir o pagamento integral da dívida a qualquer um dos cônjuges ou unido de facto, quando estes tenham optado pela tributação conjunta¹⁶⁴, existindo, também aqui, uma titularidade plural das obrigações tributárias. Porém, algumas particularidades podem identificar-se na solidariedade passiva dos cônjuges ou unidos de facto pelas dívidas tributárias do agregado familiar nesta sede.

Antes de mais, note-se que os agregados familiares não se configuram como sujeitos passivos de IRS, são somente uma espécie de unidade económico-fiscal de raízes constitucionais¹⁶⁵, agregadora dos rendimentos e deduções, admitidas por lei, das pessoas que o constituem nos termos do artigo 13.º, n.º 4 do CIRS, conservando estas, em todo caso, a qualidade de sujeitos passivos. Nestes termos, a opção pela tributação conjunta, ao abrigo do n.º 3 do citado artigo, significa que cada um dos sujeitos passivos do imposto fica solidariamente obrigado ao pagamento da dívida tributária resultante da soma dos rendimentos tributáveis auferidos pelas pessoas que integram o agregado familiar, apesar da pluralidade de factos tributários e respetivos elementos subjetivos. Ou seja, qualquer um dos cônjuges ou unidos de facto¹⁶⁶, encontra-se obrigado ao pagamento do débito tributário correspondente ao rendimento por si obtido, mas também pela parte correspondente ao rendimento auferido pelos demais elementos que compõe o agregado nos termos da conjugação dos artigos 21.º, n.º 1 da LGT e 512.º, n.º 1 do CC. Podemos dizer, portanto, que os sujeitos passivos, que para efeitos de IRS compõe e dirigem o agregado familiar, encontram-se solidariamente obrigados à prestação de uma dívida tributária em parte própria e em parte alheia, na medida que ela nasce de factos tributários próprios e alheios¹⁶⁷. O que de certa forma afronta ideia

¹⁶⁴ Cfr. artigo 102.º-C, n.º 1 do CIRS.

¹⁶⁵ Raízes que se prendem com a imposição constitucional de personalização do imposto e salvaguarda da família, Cfr. artigo 104º, n.º 1 da CRP. Por outro lado, como Rui Duarte Morais refere, tal não significa que tenha sido reconhecida personalidade jurídica às famílias, mesmo que apenas para efeitos fiscais, Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, 2016, Coimbra, pág. 29. Por força daquele impositivo constitucional apenas se institui a consagração de unicidade de rendimentos familiares para efeitos de tributação.

¹⁶⁶ Pessoas a quem, em princípio, incumbe a direção do agregado familiar.

¹⁶⁷ No mesmo sentido V. comentário 18 e 19 em: FERNANDES PIRES, José Maria, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, 2015, Coimbra, pág. 152.

inicialmente avançada segundo a qual a pluralidade passiva *ab initio* deriva da corealização de um único facto tributário. Porém, consideramos que da opção pela tributação conjunta em IRS não deriva uma responsabilidade por dívidas alheias em sentido próprio, porquanto determina a adesão por parte dos sujeitos passivos que integram o agregado aos factos tributários realizados pelas outras pessoas que o compõe. De tal modo assim é que o presente regime de solidariedade tributária desconsidera o regime de responsabilidade estipulado pelo CC, nomeadamente o derivado do regime de bens pelo qual os sujeitos passivos encontram-se casados. A este respeito e relativamente a dívida de IRS proveniente de uma mais-valia obtida pela alienação onerosa de bem imóvel propriedade do outro cônjuge, entendeu o TCAS que:

“os pressupostos do facto tributário devem ter-se por verificados em relação ao então casal, sem que se torne necessário estabelecer a titularidade de cada parcela do rendimento englobado para efeitos de tributação, do que deriva serem ambos solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária”, “em face do referenciado regime de responsabilidade fiscal em sede de IRS, afigura-se necessariamente irrelevante a prova de qualquer factualidade suscetível de elidir a presunção de comunicabilidade da dívida, constante da alínea d), do artigo 1691º, n.º 1, do Código Civil”¹⁶⁸ e, ainda, que “neste regime de responsabilidade fiscal, mesmo em caso de regime de separação de bens, como é o caso dos autos, qualquer dos cônjuges é solidariamente responsável pelo pagamento do IRS sobre os rendimentos do outro, sendo ambos os cônjuges sujeitos passivos do imposto, ainda que o rendimento tributável em mais-valias, omitido à declaração e posteriormente corrigido, provenha da alienação de um bem que não era seu, mas próprio do outro cônjuge”¹⁶⁹.

Reservamos um pequeno parêntesis apenas para mencionar uma nova realidade derivada da introdução do número 3 do artigo 22.º da LGT aquando da reforma do IRS operada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro. Atualmente, nos casos de não opção pela tributação conjunta, isto é, quando a tributação seja aferida em regime individual, por força do número 2 do artigo 102.º C do CIRS, o regime aplicável às dívidas tributárias já não será o da solidariedade passiva, mas o que decorre do regime civil de

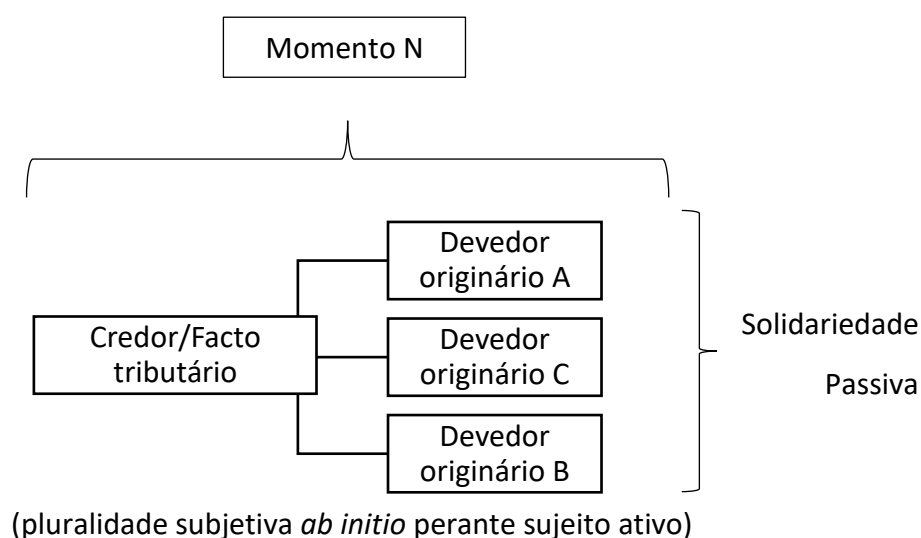
¹⁶⁸ Cfr. Ac. do TCAS de 05/03/2015, no processo n.º 08427/15.

¹⁶⁹ Cfr. Ac. do TCAS de 14/03/2001, no processo n.º 4559/11.

responsabilidade das dívidas conjugais, mormente dos artigos 1691.º e 1692.º do CC que sinalizam, respetivamente as dívidas comunicáveis entre cônjuges e as que são da exclusiva responsabilidade de apenas um dos cônjuges ou unido de facto. Constatando-se, hoje, a coexistência de dois regimes de responsabilidade por dívidas tributárias conjugais, em função da opção pela tributação conjunta ou separada.

Assim, deste modo, podemos inferir que a pluralidade de débitos tributários emergentes da realização dos diversos factos tributários converte-se numa única relação tributária com uma pluralidade de devedores solidariamente organizados perante o sujeito ativo¹⁷⁰, uma solidariedade que materializa-se num plano de horizontalidade em face ao credor tributário.

Podemos esquematizar a pluralidade passiva *ab initio* do seguinte modo:



Diferente situação é a prevista no número 2 do citado artigo 21.º da LGT, mediante a qual os sócios de sociedades de responsabilidade ilimitada¹⁷¹ (ou entidades sujeitas ao mesmo regime), na liquidação destas, podem responder solidariamente com estas e entre si, pelos impostos em dívida. Verifica-se, novamente, a *contraditio* da expressão “*solidariamente responsáveis*” (em plano vertical) com a epígrafe normativa. Contudo, a situação fáctica prevista por este número afasta-se da substância da situação

¹⁷⁰ Cfr. ORTIZ, Diego Gonzalez, *La Figura Del Responsable Tributario En El Derecho Español*, Universitat De Valencia, 2003, pág. 133.

¹⁷¹ Visa-se aqui as sociedades de estrato predominantemente pessoal, nomeadamente as sociedades comerciais em nome coletivo reguladas nos artigos 175.º e seguintes do CSC.

anterior, já que, em princípio, os pressupostos do facto tributário não se relacionam direta e pessoalmente com os sócios ou membros de tais entidades, mas com um hipotético devedor originário (a sociedade de responsabilidade ilimitada), aproximando-se estatuição normativa, assim, à ideia de responsabilidade solidária por dívidas alheias¹⁷², o que *prima facie* não se compagina com a *ratio* de pessoalidade tributária prevista no número anterior, isto é, da prática conjunta do mesmo facto tributário por uma dada variedade de pessoas, que pressupõe, como apontamos, o regime da solidariedade passiva. À face da responsabilidade prevista no artigo 147.º, nº 2 do CSC, não conseguimos determinar, com a segurança devida, a natureza obrigacional em questão, não obstante inclinarmo-nos para a ideia da responsabilidade solidária, embora cientes da desconformidade hermenêutica que tal tese padecerá em sede de sistematização normativa do diploma¹⁷³.

Relativamente às garantias de defesa, procedimentais ou processuais dos obrigados solidários, serão as mesmas que assistem o contribuinte direto em situação normal: reclamação (artigo 68.º e ss. do CPPT), pedido de revisão de ato tributário (artigo 78.º LGT), pedido de revisão da matéria coletável (artigos 91.º e 92.º LGT), impugnação judicial (artigos 99.º e ss. CPPT) e oposição à execução fiscal (artigo 204.º CPPT) nos termos do artigo 22.º, n.º 5 LGT.

3.3. Da pluralidade *a posteriori*

Dissemos que a pluralidade passiva *ab initio* deriva do preenchimento simultâneo do facto tributário por várias pessoas ou pela adesão a factos tributários alheios em sede de tributação conjunta em IRS. Nestes casos a relação tributária nasce de início dotada de pluralidade de sujeitos passivos, tantos quanto realizaram ou

¹⁷² Responsabilidade que se fundamenta na inobservância do acautelamento e arrecadação dos valores necessários à satisfação dos créditos tributários vencíveis á data da liquidação da sociedade.

¹⁷³ A este propósito V. FERNANDES PIRES, José Maria, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, Almedina, 2015, Coimbra, pág. 182.

aderiram ao facto(s) tributário(s), mas solidariamente unificados quanto ao dever fundamental de pagar o tributo em causa.

Cuidaremos, agora, de analisar as situações que essa pluralidade passiva não surge no nascimento da obrigação tributária, mas em momento ulterior à sua génese.

De facto, quando invocamos o conceito de pluralidade passiva posterior¹⁷⁴, referimo-nos àqueles casos que, pessoas sem terem uma relação pessoal e direta com o facto tributário são, ainda assim, chamadas ao cumprimento de obrigações tributárias em momento ulterior ao da constituição da relação tributária primitiva, somando-se, assim, a pessoa do responsável à pessoa do contribuinte direto – devedor primário e originário. Neste sentido o conceito de pluralidade passiva a posterior é, em princípio, reconduzível à responsabilidade tributária em sentido próprio.

Será, por isso, sob a perspetiva jurídico-conceptual do instituto da responsabilidade tributária que procederemos à abordagem analítica da pluralidade passiva *a posteriori* da relação tributária. Ressalvamos, todavia, que a abordagem terá como escopo os aspetos jurídicos eminentemente gerais e comuns do instituto da responsabilidade, que pela natureza de regulamentação geral enquadrarão normativamente a específica responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes, cujo desenvolvimento analítico reservamos para o capítulo seguinte.

3.3.1. Responsabilidade tributária: Noção e enquadramento dogmático

Contrariamente ao que seria desejável, o legislador tributário não se preocupou em delimitar com precisão o conceito da figura do responsável tributário¹⁷⁵, limitando-

¹⁷⁴ Relembremos que exceciona-se, aqui, a sucessão tributária.

¹⁷⁵ Em termos semânticos, o sentido amplo e corrente de “responsabilidade” pode, certamente, considerar-se como decorrente da locução verbal “*rei spondere*”, ou seja da ordem das relações sociais, económicas e jurídicas em que as pessoas eram, ou ficavam vinculadas a um certo procedimento de “*dare*” ou de “*facere*”, respondendo assim pelos efeitos ou consequências jurídicas de uma certa coisa (res) ou evento – declaração, facto ou situação – conexa ou decorrente da afetação de direitos ou interesses legítimos da pessoa a quem o vínculo ia respeitar; o que terá constituído a base essencial da figura jurídica de “obrigação” com a natureza e amplitude que hoje lhe cabe, Cfr. FAVEIRO, Vítor, Op. Cit., pág. 567.

se a adotar, sem definir o objeto, a ampla e geral concepção de vinculação ao pagamento da prestação tributária pelo contribuinte ou terceiros, mormente responsáveis. Nestes termos e para o efeito, a indagação conceptual da responsabilidade tributária passará pela tentativa de alcançar o seu enquadramento dogmático no seio da relação tributária.

Para tanto, estabelecemos como ponto de partida analítico a tese patrimonial emergente da dogmática civil alemã da segunda metade do século XIX que sustentava a distinção entre devedor (*Shuld*) e responsável (*Haftung*)¹⁷⁶.

Esta tese previa duas relações jurídicas distintas e autónomas:

Por um lado, a relação jurídica de dívida, que atribuía ao sujeito passivo da mesma o dever de realizar ou adotar um determinado comportamento de satisfação *in debitum*. E por outro lado, como objeto de uma relação jurídica distinta, atribuível ao próprio devedor ou pessoa distinta, a responsabilidade a que estaria sujeito o património de uma pessoa, sujeita ao poder coativo do credor (tributário)^{177 178}.

Esta ideia permite-nos conceber, em termos teóricos e conceptuais, a atribuição do débito tributário e a responsabilidade a pessoas distintas, de tal modo que é possível sujeitar como garantia do débito tributário o património de uma pessoa distinta do devedor originário, o qual responderá subsidiariamente pelo pagamento de uma dívida alheia.

A autonomização jurídica, semântica e conceptual que a palavra “*responsabilidade*” opera entre *débito próprio* e *responsabilidade* encontra paralelo em situações triviais da relação jurídica privatística, onde também surgem sujeitos cujos patrimónios garantem e respondem por dívidas próprias de outras pessoas, em relação aos quais não se verificaram os pressupostos do *debitum*, mas que estão sujeitas ao poder coativo do credor dessas pessoas. É o caso, por exemplo, do instituto jurídico da fiança, em que o fiador não será devedor a título próprio e originário, na medida em que

¹⁷⁶ Embora cientes que esta tese tenha sido preterida em favor da unidade teleológica da obrigação civil e, apesar de atualmente não assumir entre nós relevo jurídico assinalável, não deixa de prestar um importante subsídio teórico à conceptualização e compreensão das realidades ora em questão, pelo que lhe dedicaremos algumas palavras.

¹⁷⁷ Cfr. ORTIZ, Diego Gonzalez, *La Figura Del Responsable Tributario En El Derecho Español*, Universitat De Valencia, 2003, pág. 18 e seguintes.

¹⁷⁸ Para outro desenvolvimento sobre esta teoria V. ANDRADE, Manuel, Op. Cit., pág. 36 e seguintes.

não *contratou* a dívida, mas um mero responsável patrimonial acessório pelo cumprimento da obrigação assumida pela pessoa que contraiu a dívida, o devedor principal, originário e direto.

No mesmo sentido, a respeito da noção de fiança entende Menezes Leitão¹⁷⁹, “o fiador tem um dever de prestar perante o credor, ainda que a sua função seja apenas a de assegurar a realização do pagamento pelo devedor. Daí que, se o fiador efetuar a prestação, tal seja considerado como um caso de prestação por um terceiro que garantiu a obrigação”. Nesta ordem de ideias, de acordo com teoria da *Shuld und Haftung*, o fiador não é objeto da relação debitória, mas da relação de responsabilidade, pois este não *deve*, mas apenas *responde* distinguindo-se, assim, a fiança da assunção cumulativa de dívida¹⁸⁰. Situação que como a seguir veremos é equiparável à responsabilidade tributária.

Falamos, então, de responsável tributário, em sentido restrito, quando uma terceira pessoa, física ou jurídica, é chamada ao cumprimento de obrigações tributárias de outrem. Trata-se de uma pessoa que sem deter uma relação direta e pessoal com o facto tributário, será, ainda assim, sujeita às obrigações tributárias que originariamente recaiam sob a pessoa que detém a relação de pessoalidade direta com o facto tributário – o contribuinte direto ou sujeito passivo originário.

A lei admite, assim, o cumprimento da obrigação tributária por um terceiro, em relação ao qual não se encontram verificados os pressupostos do facto tributário e cuja capacidade tributária, não é neste particular tributada¹⁸¹. Na verdade, o princípio da capacidade tributária é respeitado, mas quanto ao devedor originário, ou seja, o *quantum* tributário não é aferido em função da capacidade contributiva do terceiro (responsável) a quem é exigida a respetiva prestação (também ele sujeito passivo por força do artigo 18.º da LGT), mas sim ao devedor originário relapso. É porque assim sucede que, a título excecional, o ordenamento jurídico-tributário admite subsidiariamente a *incidência tributária* sobre terceiro alheio ao índice de capacidade contributiva ou a qualquer relação direta com o facto tributário, porquanto apenas lhe

¹⁷⁹ Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles, Direito das Obrigações Volume II, Almedina, Coimbra, 2002, pág. 318.

¹⁸⁰ *Ibidem* e Cfr. notas bibliográficas em rodapé indicadas pelo autor.

¹⁸¹ A este propósito V. ponto 6.

cumpra o dever funcional de afiançar o crédito tributário, mediante o preenchimento de determinado quadro legal.

Igual sentido se advoga na doutrina espanhola que define como primeira nota caracterizadora do instituto da responsabilidade o facto de o responsável ser um terceiro que se coloca junto ao sujeito passivo ou devedor principal do tributo, mas, diferentemente do substituto, não ocupa o seu lugar, apenas se adiciona a ele como devedor, de maneira que haverá dois devedores tributários, embora por motivos diferentes e com regimes jurídicos diferenciados¹⁸².

Por aqui se destriça esta figura dos devedores solidários analisados em transato, na medida que a responsabilidade tributária não pressupõe um nexo de coparticipação ou adesão à realização do facto tributário.

De salientar é que, contrariamente ao que sucede na substituição tributária, a esfera patrimonial do responsável sofre o desfalque em que se traduz a prestação tributária em falha pelo devedor originário.

Posto isto e cientes que incorremos em repetição, entendemos que a responsabilidade tributária em sentido técnico-jurídico diz respeito a dívidas de outrem, pelo que, em nosso ver, erradamente se andarà a utilizar o termo “*responsabilidade*” no sentido de fazer referência à responsabilidade pelo pagamento de dívidas próprias e pessoais do contribuinte. A este respeito, constata-se confundibilidades jurídico-semânticas nos textos legais, quando se mistura o significado natural que o termo adquire no contexto sócio-económico da vida humana, com o significado técnico-jurídico próprio de que se reveste a instituição jurídica da responsabilidade tributária. É o que parece suceder com o número 2 do artigo 22.º da LGT, ao preceituar que: “*para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas*”. Descuidadamente, o legislador mescla semânticas distintas via utilização de igual expressão linguística. É o caso da *responsabilidade* originária do sujeito passivo e da *responsabilidade* tributária de outras

¹⁸² Cfr. QUERALT, Juan Martín, SERRANO, Carmelo Lozano, LÓPEZ, José M. Tejerizo, OLLERO, Gabriel Casado, Op. Cit., pág. 288.

peçoas. A este propósito, é precioso importar o raciocínio de Ana Paula Dourado, na medida em que nos traduz com exatidão o problema: *“embora possa ser utilizada pelo legislador em muitos sentidos, a responsabilidade tributária deve ser distinguida das situações em que implicam uma obrigação fiscal por dívidas próprias, de forma que o responsável distingue-se do devedor originário, e a designação deve ser utilizada no Direito Fiscal em sentido próprio”*¹⁸³. Cabe, assim, ao intérprete diferenciar entre a responsabilidade (por dívidas de outrem) e débitos tributários próprios. Ora, no caso sob estudo, a expressão “responsabilidade” ínsita no número dois daquele artigo deve ser diferenciada em dois momentos normativos distintos aos quais correspondem sentidos e alcance diferentes: a expressão “responsabilidade” adquire, num primeiro momento, um sentido impróprio, na medida em que se refere à responsabilidade pelo pagamento do débito próprio e pessoal do devedor originário, à relação de débito (*Shuld*); já num segundo momento infere-se ao instituto jurídico da responsabilidade tributária, à responsabilidade em sentido próprio ou técnico-jurídico, enquanto conjunto de normas legais, que visa estabelecer e disciplinar o regime de responsabilidade por dívidas tributárias de outrem, ou seja, a previsão e regulamentação da componente acessória de respondência *Haftung* da *obligatio* – a relação de obrigação de garantia de pagamento¹⁸⁴. É especificamente deste último sentido de responsabilidade que cuidaremos.

Em reforço desta tese, Joaquim Freitas da Rocha¹⁸⁵ ensina que *“apenas existe responsabilidade tributária em sentido próprio quando se está a falar de dívidas de outrem, o que significa que não será correto utilizar-se o termo “responsabilidade” em referência a dívidas próprias”*. Casalta Nabais¹⁸⁶ apresenta idêntica dissociação semântica, segundo o autor no âmbito da responsabilidade tributária, importa distinguir entre responsabilidade em sentido amplo por dívidas próprias e alheias¹⁸⁷ e responsabilidade em sentido restrito por dívidas alheias, pese embora (e infelizmente a

¹⁸³ Cfr. DOURADO, Ana Paula, *Substituição e Responsabilidade Tributária*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 391, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998, pág. 51.

¹⁸⁴ Em entendimento oposto V. MARTINEZ, Soares, Op. Cit., pág. 228.

¹⁸⁵ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apointamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 34 e 35.

¹⁸⁶ Cfr. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 260.

¹⁸⁷ Conceito amplo que labora no direito civilístico, a ponto de se conceber a responsabilidade por dívidas próprias, p.e.: responsabilidade do devedor pela falta de cumprimento da obrigação (artigo 798.º do CC); do gestor de negócios (artigo 466.º do CC); do locador (artigo 1032.º e 1033.º do CC), do mandatário (artigo 1183.º do CC), entre muitas outras situações.

nosso ver), o autor entendeu a solidariedade tributária como regime exclusivo de responsabilidade por dívidas alheias, o que não adere à realidade como já tivemos oportunidade de estudar.

Por razões naturais o presente trabalho ocupar-se-á da responsabilidade em sentido próprio, por ser aquela que no sentido institucional mais releva para a relação jurídica tributária, mormente para a responsabilidade do gestor de bens ou direitos prevista no artigo 27.º da LGT.

Sinteticamente, podemos conceptualizar a responsabilidade tributária quando alguém, por força da lei e só por sua determinação, é chamado ao cumprimento de obrigações tributárias alheias, isto é, pela dívida tributária de outra pessoa ou entidade - o contribuinte direto ou como refere Joaquim Freitas da Rocha o sujeito passivo direto - na medida em que esta incumpriu no seu dever de prestar ou não se mostra capaz de a satisfazer e, porque em virtude das suas funções, o responsável encontra-se em posição de influenciar o seu comportamento ou na incumbência de o fiscalizar de algum modo¹⁸⁸. Estamos perante os casos em que a pluralidade subjetiva surge em momento posterior à realização do facto tributário.

Ultimamente, cumpre referir-se que a responsabilidade tributária em apreço configura-se uma responsabilidade (garantia se quisermos) subjetiva por oposição a uma responsabilidade objetiva ou real¹⁸⁹, o que significa que a amplitude da responsabilidade recai sobre uma pessoa, sob o seu universo patrimonial e não sobre determinado bem da sua esfera patrimonial, ou seja, a pessoa é responsável com todos os seus bens.

3.3.2. Responsabilidade tributária: natureza jurídica

No que concerne à natureza jurídica do instituto da responsabilidade tributária encarregou-se a doutrina de construir várias teses e considerações dogmáticas. De entre

¹⁸⁸ Cfr. VASQUES, Sérgio, Op. Cit., pág. 349 e seguintes.

¹⁸⁹ Como sucede nos casos dispostos nos artigos 157.º e 158.º do CPPT.

as várias construções doutrinárias em torno da essência jurídica da responsabilidade tributária destacamos três correntes: a que defende que esta tem a natureza de responsabilidade civil extracontratual alegando sobretudo que esta preenche todos os pressupostos da responsabilidade extracontratual¹⁹⁰; a que advoga que constitui uma figura própria do direito tributário¹⁹¹; e a que a considera como uma fiança sobre a forma legal.

Sem desmerecimento das demais doutrinas, estamos convencidos que qualquer tentativa de determinação da substância jurídica da responsabilidade tributária deve ser enquadrada à luz da unidade teleológica do Direito tributário e da natureza funcional da relação jurídica tributária. À luz desse enquadramento normativo funcional – o asseguramento da capacidade financeira do Estado para satisfação das necessidades coletivas – que disciplina as relações entre o Estado e os particulares, objetivando proporcionar-lhe os influxos financeiros que suportam tanto a sua existência como o seu funcionamento¹⁹², sem dificuldade se conclui pela imperatividade da existência de um ordenamento jurídico-tributário que elabore normas de responsabilidade enquanto instrumentos jurídicos cuja função seja garantir o financiamento tributário do Estado, enquanto coletividade organizada^{193 194}. Esta perspetiva funcional em que se edifica o instituto tributário permite-nos discernir a natureza contingencial e intrinsecamente garantística da responsabilidade tributária, enquanto instituto protetor do crédito

¹⁹⁰ O facto voluntário, a ilicitude, a culpa, o dano e o nexo de causalidade são considerados os pressupostos da responsabilidade civil extracontratual. Não obstante a similitude entre os pressupostos que existe entre ambos os institutos, cremos que tal equiparação é injustificada. Não só porque a responsabilidade civil extracontratual tem como consequência a obrigação de indemnizar o sujeito lesado, e, por não haver qualquer tipo de relação pré-existente entre o lesado e o lesante, o que não sucede com a responsabilidade tributária, na medida que o responsável já é um verdadeiro sujeito passivo da obrigação, apenas o é por um débito alheio. Não haverá, assim, no regime da responsabilidade tributária a violação de uma obrigação própria, mas sim de uma obrigação alheia, cfr. VARELA FURTADO, Maria José, *A Responsabilidade Subsidiária Tributária Dos Gerentes e Administradores no Regime da LGT: A Sua Reversão*, Dissertação de Mestrado, pág. 20, disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/66021/2/24795.pdf>, consultado em 23/09/2017.

¹⁹¹ Neste sentido, V. MARQUES, Paulo, GONÇALVES, Pedro Correia, MARQUES, Rui, *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores*, Almedina, 2017, Coimbra, pág. 28 e seguintes e VARELA FURTADO, Maria José, Op. Cit., pág. 20 e 21.

¹⁹² Com idêntica formulação de ideias V. NABAIS, Casalta, Op. Cit. pág. 90.

¹⁹³ Consoante se extrai das palavras de Cardoso da Costa: “O que o legislador tem em vista, ao estender a pessoas diversas do sujeito passivo (contribuinte direto em terminologia actual) a obrigação do pagamento de determinados impostos, é um objetivo óbvio: o de reforçar a garantia do cumprimento da obrigação fiscal em certos casos em que é ou pode tornar-se problemático ou impossível fazer àquele a sua cobrança”, Cfr. CARDOSO DA COSTA, José M., Op. Cit, pág. 283.

¹⁹⁴ É esse mesmo enquadramento funcional e teleológico da relação tributária que permite à Autoridade tributária o privilégio de auto-titulação, pelo qual cria os seus próprios títulos executivos (artigo 148.º do CPPT), bem como a existência do processo de execução fiscal para cobrança coerciva dos tributos, processo esse que consubstancia um regime de especial favor em relação ao processo executivo comum, tudo em nome do interesse público fundamental da obtenção de receitas para a satisfação das necessidades coletivas, Cfr. LEITÃO, João S. T. de Menezes C., *A substituição e a responsabilidade fiscal no direito português – Ciência e Técnica Fiscal n.º 388*, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1997, pág. 98.

tributário. Devendo sobredita natureza nortear o sentido e alcance interpretativo do normativo tributário.

Indo-se, assim, ao encontro da doutrina alemã que defende a responsabilidade como um conceito não específico do Direito fiscal, mas importado do Direito civil, devendo o seu significado ser procurado autonomamente na teleologia, função e linguagem do Direito fiscal: à responsabilidade tributária corresponde uma pretensão de Direito público e aquela constitui um meio de garantia de pagamento da dívida do imposto.

3.3.2.1. A posição de António Braz Teixeira¹⁹⁵

António Braz Teixeira¹⁹⁶ leva a tese da natureza de garantia mais longe, ao apartar o estudo da responsabilidade tributária e da solidariedade passiva do elemento subjetivo da relação jurídica tributária, procedendo ao seu enquadramento analítico-sistemático no âmbito do quarto elemento da relação tributária: a garantia. Com efeito, escreve o autor: *“O direito de crédito que a lei de imposto atribui ao sujeito ativo não fica entregue ao capricho do devedor, que poderá impunemente realizar ou não a prestação a que está adstrito. Como necessário complemento desse direito, cria a lei um sistema de proteção que culmina na execução coativa do dever correlativo. É precisamente essa proteção coativa dos direitos subjetivos que se denomina garantia da relação jurídica. Como essa garantia se efetiva e concretiza através de bens, que passam a responder pelo cumprimento pontual da obrigação, é usual designa-los também pelo mesmo termo. É o que acontece quando afirmamos que o património, a fiança ou o penhor são garantias”*¹⁹⁷.

Nestes termos, o autor socorre-se da dogmática civilística para distinguir a garantia geral da pretensão tributária, correspondente ao património próprio e universal do titular da capacidade contributiva, das garantias especiais que acrescem e

¹⁹⁵ Com idêntico propósito V. PIRES, Manuel, Op. Cit., pág. 298 e seguintes.

¹⁹⁶ Cfr. BRAZ, António Teixeira, Op. Cit., pág. 289 e seguintes.

¹⁹⁷ Cfr. BRAZ, António Teixeira, Op. Cit., pág. 289.

visam reforçar essa garantia geral, podendo estas ser pessoais (afetação do património global de outra pessoa ao cumprimento da dívida), ou reais (quando a afetação ao cumprimento diz respeito a bens ou direitos individuais e concretos).

Concluindo, o autor refere que a responsabilidade tributária (bem como a solidariedade passiva) constituem garantias pessoais do crédito tributário.

3.3.2.2. A responsabilidade tributária como fiança legal

O artigo 627.º, n.º 1 do CC define que “o fiador garante a satisfação do direito de crédito, ficando pessoalmente obrigado perante o credor”. Nestes termos, Menezes Leitão entende que a situação do fiador é, assim, a de garante da obrigação com o seu património pessoal¹⁹⁸.

À luz da teleológica tributária e aceitando-se como conceito importado do Direito civilístico, podemos dizer que, em termos de analogia positivista, a responsabilidade tributária traduz-se, a certo modo, numa garantia *pessoal*¹⁹⁹ sob a forma de *fiança legal*²⁰⁰. Uma fiança no sentido em que se acrescenta, acessoriamente²⁰¹, um património terceiro (do responsável) ao do contribuinte direto, para contingentar a circunstância daquele ser inexistente ou insuficiente para satisfação da prestação tributária e acrescidos²⁰², e legal pois esta fiança opera *ex lege*, isto é, apenas se realiza quando a lei o ditar, e nunca por vontade das partes²⁰³. A responsabilidade tributária constitui, também, uma manifestação da relação de fiança, pois também ao fiador é dada a possibilidade de opor ao credor os meios de defesa próprios do devedor principal nos termos do artigo 637.º do CC, demonstrando aqui uma clara comunicabilidade com o regime do artigo 22.º, n.º 5 da LGT, ao prever idêntica

¹⁹⁸ Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles, *Direito das Obrigações Volume II*, Almedina, Coimbra, 2002, pág. 317.

¹⁹⁹ Cfr. BRAZ, António Teixeira, Op. Cit, pág. 290.

²⁰⁰ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pág. 269.

²⁰¹ O que se coaduna perfeitamente com a noção civilística de fiança do artigo 627.º, n.º 2 do CC: A obrigação do fiador (responsável tributário) é acessória da que recai sobre o principal devedor (contribuinte direto ou devedor originário).

²⁰² O que encontra correspondência no benefício de excussão previsto pelo artigo 638.º do CC.

²⁰³ O que constitui um afloramento do princípio subjacente à intransmissibilidade da obrigação tributária decorrente da conjugação do artigo 29.º, n.º 3 com o artigo 36.º, n.º 2, ambos da LGT.

faculdade para os responsáveis tributários. Por fim, também no que toca à eventual natureza subsidiária os regimes se tocam, já que por norma a fiança comporta o *benefício da excussão prévia* (artigo 638.º do CC) correspondendo assim à responsabilidade subsidiária (artigo 23.º, n.º 2 da LGT), e por outro lado à responsabilidade solidária, na medida em que o fiador pode renunciar ao *benefício da excussão* (artigo 640.º do CC).

Se olharmos por este nexo de acréscimo patrimonial acessório somos levados a categorizar a responsabilidade tributária como uma figura de fiança legal pois, aquela representa um reforço da cobrança da dívida exequenda, o que exerce, enfim, uma função em tudo análoga à da garantia.

Além do fim de garantia atribuído por alguns autores, entre os quais Soares Martinez, acrescentam à responsabilidade tributária uma teleologia repressiva e de punição de irregularidades²⁰⁴. Pela nossa parte, atribuir à responsabilidade tributária um *ratio* punitivo não nos parece ser o mais coerente com o espírito legislativo e a sistematização do ordenamento jurídico²⁰⁵. Em nosso modesto entender, cremos que da repressão e punição de comportamentos ocupa-se a legislação penal e contraordenacional, e no que ao domínio do Direito tributário diz respeito, o RGIT. Admitimos, porém, a emanção, da norma, de um certo espírito de pedagogia tributária no sentido de motivar os responsáveis ao cumprimento dos deveres funcionais de boa prática tributária e a evitar comportamentos desviantes sem que, contudo, esse espírito se alheie da alçada teleológica da proteção do crédito tributário. Acompanhamos, pois, a corrente que defende o cariz garantístico do instituto da responsabilidade tributária, aliás, só assim indo-se ao encontro do fim publicista da relação jurídica tributária, traduzido na perceção de receita destinada a financiar bens públicos e para satisfazer necessidades de natureza coletiva, sendo parte do motivo maior do Estado: a prossecução do Interesse público.

²⁰⁴ Cfr. MARTINEZ, Soares, Op. Cit., pág. 251.

²⁰⁵ Embora já se possa considerar essa função sancionatória quanto à reversão do processo de execução fiscal contra os funcionários nos termos do artigo 161.º do CPPT.

Ademais, a enveredar-se pela ideia de natureza sancionatória, dito nexó dificilmente se combinaria em termos de compatibilidade teleológica com o direito de regresso²⁰⁶ que o responsável goza sob devedor originário. Suponhamos, por hipótese académica, a concessão de substância punitiva à responsabilidade tributária, suponhamos, agora, uma sociedade, sujeita passiva originária de IRC que incumpriu na obrigação da entrega do imposto devido pelo seu rendimento e, por esse facto – além verificação da insuficiência patrimonial – o ordenamento jurídico-tributário *reverte* o processo executivo primariamente instaurado em nome daquela, contra os seus gerentes como meio de punição do *ilícito* do incumprimento da prestação tributária e pela constatação da insuficiência patrimonial da sociedade para solvabilidade do débito tributário. Posteriormente, depois de concretizado o débito tributário pelos responsáveis subsidiários (gerentes), os mesmos exercem direito de regresso²⁰⁷ nos termos comuns de direito contra a sociedade devedora originária, para ressarcimento das quantias pagas subsidiariamente em nome daquela. Ora, como se compaginaria aquele efeito sancionatório, que visara punir os responsáveis tributários pelos seus eventuais comportamentos culposos na frustração do crédito tributário, se, simultânea e concomitantemente o ordenamento jurídico permite o ressarcimento destes mediante ação comum de direito de regresso? Assumidamente sem pretensão de qualquer indagação científica jurídico-penal, parece-nos existir uma incompatibilidade entre a natureza sancionatória que se procura imputar à responsabilidade tributária e a unidade teológica subjacente à constituição da relação jurídica tributária. Posto isto, cremos que o instituto da responsabilidade tributária apenas se ocupa de garantir a célere concretização dos créditos tributários quando assim não resulte da conduta dos sujeitos passivos originários.

²⁰⁶ Direito de regresso cuja admissibilidade tão pouco é colocada em causa pelo mesmo autor, Cfr. SOARES, Martinez, Op. Cit., pág. 253.

²⁰⁷ Naturalmente que no plano da realidade empresarial o exercício do direito de regresso revela-se de pouco interesse prático, na medida que a efetivação da responsabilidade subsidiária depende da prévia insuficiência patrimonial do devedor originário (ou da sua excussão).

3.3.3. Responsabilidade tributária: Pressupostos, caracterização e regime jurídico²⁰⁸

A LGT desenha o quadro geral da responsabilidade tributária nos artigos 22.º e 23.º da LGT. Em termos materiais, segundo o artigo 22.º da LGT a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é salvo determinação em contrário, apenas subsidiária, o que corresponde à ideia substantiva de que o responsável subsidiário só responde pelos tributos do contribuinte se o património deste for insuficiente para a satisfação do crédito Estadual e, em termos formais, só lhe pode ser assacada essa responsabilidade através de ato procedimental de reversão fundado e justificado na dita insuficiência patrimonial (artigo 23.º, n.º 1 e 2 da LGT).

Em relação de operacionalidade com a responsabilidade subsidiária está o princípio do *benefício da excussão prévia*, previsto pelo número 2 do artigo 23.º da LGT e 153.º, n.º 2 do CPPT que se alimenta da essência fiadora da responsabilidade tributária, nomeadamente da disciplina do artigo 638.º do CC, mediante o qual ao fiador (responsável subsidiário) é lícito recusar o cumprimento enquanto o credor (autoridade tributária) não tiver executado todos os bens do devedor (devedor originário), bem como, não obstante a excussão dos bens do devedor, se o fiador (responsável subsidiário) provar que o crédito não foi satisfeito por culpa do credor.

Do sobredito, podemos desde já antecipar a destriça fundamental entre responsabilidade subsidiária e solidária, na medida em que a efetivação desta última independe da insuficiência patrimonial do contribuinte para satisfação do crédito do Estado, tão pouco da sua prévia excussão, podendo operar numa fase pré executiva, dispensando por isso o ato de reversão, na medida que o ordenamento jurídico-tributário não exige a instauração prévia do processo executivo contra o devedor originário, contrariamente ao que sucede no primeiro tipo de responsabilidade.

²⁰⁸ Trata-se de uma verdadeira norma de incidência tributária, pelo que o seu regime está sujeito ao apertado princípio da legalidade tributária e da reserva de lei relativa da Assembleia da República nos termos do artigo 8.º, n.º 2, al. b) LGT e 165.º, n.º 1, al. i) CRP, o que significa que esta matéria só pode ser regulada via lei ou decreto-lei autorizado pela Assembleia da República. Daí que as disposições atinentes à responsabilidade tributária não possam ser objeto de interpretação analógica, antes devendo ser alvo de uma interpretação restrita, expressamente conclusa aos elementos da previsão da norma jurídica cfr. artigo 11.º, n.º 4 da LGT.

O número 1 do artigo 22.º da LGT começa por definir que o campo de abrangência da responsabilidade tributária cobre a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais²⁰⁹, constituindo uma norma de responsabilização pelo pagamento de dívidas tributárias já constituídas, vencidas e exigíveis. Resultando do número 2 do mesmo preceito que, para além dos sujeitos passivos originários²¹⁰, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas. Sendo apenas solidária quando a lei expressamente o ditar, conforme preceitua o número 4.

Questão diversa é a que tange às relações horizontais entre os diversos responsáveis tributários, no caso da sua pluralidade, como oportunamente veremos. Aqui, no plano horizontal, na falta de determinação noutro sentido, deverá entender-se que operará o regime da conjunção²¹¹ entre os diversos responsáveis e não, como à primeira vista possa se depreender, um regime de subsidiariedade.

3.3.3.1. Responsabilidade tributária subsidiária: da excussão prévia à reversão²¹²

Ab initio, e adiantando desde já que a responsabilidade subsidiária opera, sempre, na instância executiva da relação jurídica tributária, é de realçar à luz do preceituado pelo artigo 103.º, n.º 1 da LGT, que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, não obstante a participação dos órgãos da autoridade tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional. Quer isto dizer, que pode ocorrer que toda a vida processual da execução fiscal, desde a instauração à sua extinção, se situe no

²⁰⁹ O regime desta norma é aplicável ao devedor originário e ao responsável tributário, assim, para além do capital em dívida (tributo), os responsáveis responderão pelos juros compensatórios (que integram a dívida tributária cfr. artigo 35.º, n.º 8 da LGT), quer os juros de mora devidos pelo pagamento não atempado da dívida do devedor originário, além dos acrescidos, nomeadamente custos processuais, ressalvada a situação prevista pelo número 5 do artigo 23.º da LGT, quando o responsável subsidiário citado da reversão executiva, efetue o pagamento no prazo da oposição à execução fiscal – 30 dias (artigo 203.º do CPPT).

²¹⁰ São as pessoas (singulares e coletivas) que constam das normas de incidência dos impostos, isto é, as pessoas titulares da manifestação de capacidade contributiva que o ordenamento jurídico tem em vista tributar, os devedores a título próprio e pessoal que em primeira linha deverão suportar o desfalque patrimonial que o imposto implica, consideram-se por isso os responsáveis em sentido impróprio, mas não significado técnico-jurídico do instituto da responsabilidade tributária. P.e.: sociedades anónimas face ao IRC. A respeito desta distinção V. ponto 4.3.1 desta Parte.

²¹¹ A propósito dos traços gerais deste regime remetemos para o que dissemos no ponto 3.2.2 e respetivas notas doutrinárias.

²¹² Com especial interesse a este respeito V. Ofício Circularizado n.º 60058 de 2008-04-14 da Direção de Serviços de Justiça Tributária da Direção Geral de Impostos, disponível para consulta em www.portaldasfinancas.gov.pt.

plano administrativo, sendo o processo inteiramente tramitado pela autoridade tributária²¹³. Na verdade, a intervenção do poder jurisdicional está reservada para as situações de relações jurídicas controvertidas em que se torne necessária a pronúncia do tribunal para resolução de um litígio, vulgo oposição à execução fiscal²¹⁴, impugnação judicial²¹⁵, reclamações das decisões do órgão da execução fiscal²¹⁶, entre outros.

Inversamente, outros ordenamentos jurídicos preveem um processo de execução fiscal que corre termos exclusivamente sob a alçada jurisdicional, sem que se preveja qualquer intervenção da administração tributária, como é o caso do Brasil, onde todos os atos do processo de execução fiscal são praticados pelo tribunal²¹⁷.

No que concretamente à responsabilidade tributária subsidiária diz respeito, como se disse, este é o regime regra. Para esta existir, nos termos dos artigos 23.º, n.º 1 e 153, n.º 2 da LGT e CPPT respetivamente, depende da reversão da execução originária contra os responsáveis subsidiários, que por sua vez só mediante comprovada insuficiência dos bens penhoráveis²¹⁸ do devedor principal ou seus sucessores e dos responsáveis solidários pode ser ordenada. Aqui residem os seus pressupostos materiais e formais, respetivamente.

Uma vez mais, aqui se atesta a natureza subsequente ou *a posteriori* da pluralidade passiva operada na responsabilidade tributária (subsidiária e solidária). A inserção de um novo sujeito passivo da pretensão tributária surge numa fase desconforme do desenvolvimento da relação tributária, na medida que o devedor originário incumpriu no prazo de pagamento voluntário do tributo²¹⁹.

²¹³ Valem aqui razões de ordem de segurança e celeridade na cobrança coerciva tributária.

²¹⁴ Artigos 204.º e seguintes do CPPT.

²¹⁵ Artigos 99.º e seguintes do CPPT.

²¹⁶ Artigos 276.º e seguintes do CPPT

²¹⁷ Cfr. POLYCARPO, Guilherme Bollini, Polycarpo, Guilherme Bollini, *A responsabilidade tributária subsidiária no âmbito do Processo de Execução Fiscal: uma análise comparada entre Portugal e Brasil*, pág. 10, documento disponível em www.tributarium.net, acedido em 02-08-2017.

²¹⁸ Diferentemente, no direito espanhol a reversão executiva – *acto declarativo de la responsabilidad* em terminologia castelhana – não se basta com a constatação da fundada insuficiência patrimonial do devedor originário por parte da administração tributária, antes exige a *declaración de falido del obligado principal* nos termos do artigo 176.º da LGTE, Cfr. QUERALT, Juan Martín, SERRANO, Carmelo Lozano, LÓPEZ, José M. Tejerizo, OLLERO, Gabriel Casado, Op. Cit., pág. 295 e 296.

²¹⁹ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apointamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 335.

O ato administrativo em que se corporiza o despacho de reversão adquire um papel central no instituto da responsabilidade subsidiária, pois de harmonia com o artigo 9.º, n.º 3 do CPPT é dele que germina a legitimidade processual passiva dos responsáveis subsidiários. Na senda da legitimidade processual dos responsáveis subsidiários Carlos Paiva refere que, antes da reversão, não existe ninguém investido na posição de responsável subsidiário, uma vez que, para o autor, só na data em que for proferido despacho de reversão é que se tem por constituída a responsabilidade subsidiária²²⁰.

Assim, verificada a insuficiência patrimonial do devedor originário e seus responsáveis solidários, o órgão de execução fiscal terá que promover o ato administrativo, que se traduz no despacho que ordena a reversão do processo de execução fiscal primitivamente instaurado contra o sujeito passivo originário, procedendo, assim, à alteração subjetiva da instância. Aliás, a reversão enquanto meio de efetivação da responsabilidade subsidiária, mais do que consubstanciar uma simples modificação subjetiva da instância, opera, de facto, uma ampliação da mesma via inserção do património de nova pessoa que responde juntamente com o devedor originário – o responsável²²¹. Isto é, a reversão consiste num ato administrativo de chamamento destas pessoas à execução fiscal, sem que, porém, implique necessariamente a cessação da responsabilidade do devedor originário²²², assim se originando e subsistindo a pluralidade passiva da relação tributária.

(Re)sublinhe-se, que a *reversão* da instância executiva apenas terá lugar na comprovada falta de bens penhoráveis ou fundada insuficiência patrimonial do devedor originário para solver a dívida tributária²²³.

Importa salientar que estamos perante um ato (a *reversão*) vinculado, pois a lei não confere um espaço de conformação mediante a atribuição de critérios de oportunidade ou conveniência ao órgão administrativo competente para tal ato. Sobre tal desiderato, recorde-se que a natureza funcional dos ónus que pendem sobre a

²²⁰ Cfr. PAIVA, Carlos, Op. Cit., pág. 148.

²²¹ Com o mesmo propósito de ideias V. ROTHES, Francisco, *Em Torno da Efetivação da Responsabilidade dos Gerentes - Algumas Notas Motivadas por Jurisprudência Recente*, I Congresso de Direito Fiscal, Coordenação: Glória Teixeira & Ary Ferreira da Cunha, Vida Económica, Porto, 2011, pág. 47.

²²² Cfr. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário Volume II - Processo, Arbitragem e Execução*, Almedina, Coimbra, 2017, pág. 534. Em igual sentido, Ramón Falcón y Tella ensina que “los supuestos de responsabilidad suponen, en este sentido, una ampliación del círculo de obligados” Cfr. TELLA, Ramón Falcón y, Op. Cit., pág. 206.

²²³ Cfr. artigo 23.º, n.º 3 da LGT.

autoridade tributária no âmbito da averiguação da insuficiência patrimonial do devedor originário afasta-se da natureza dos ónus jurídicos de foro privatístico, na medida que aqueles – para o credor público – aproximam-se mais da natureza de um *poder-dever*, um *poder funcional*, ao invés de uma faculdade jurídica ao seu dispor. De acordo com o sobredito, o ónus de prova de insuficiência patrimonial do devedor originário, não se subsume a uma conformação da vontade administrativa, na medida em que a investigação do património e da culpa do devedor não se encontra na esfera da disponibilidade da autoridade tributária. Pelo contrário, essa disponibilidade típica do ónus jurídico privatístico, veste roupagens de um *dever-funcional* que à luz do princípio do inquisitório impõe à autoridade tributária o dever (com natureza *poder-dever*) de realizar as diligências conducentes à satisfação do referido ónus e, impedindo que esta se demita da investigação e recolha factual no sentido de aferir da culpa do administrador ou gerente na insuficiência patrimonial do devedor principal ou originário para a satisfação da dívida tributária²²⁴.

Porém, o número 3 do artigo 23.º da LGT admite a possibilidade de reversão sem prévia excussão do património do devedor originário e responsáveis solidários, embora a excussão subsista *conditio sine qua non* para prosseguimento da execução revertida até aos seus termos finais²²⁵, mormente venda dos bens penhorados do responsável²²⁶. Conforme explica Jorge Lopes de Sousa, “o n.º 2 do artigo 23.º da LGT, ao estabelecer que a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão, tem ínsito que se possa concluir pela fundada insuficiência e decidir antes da excussão do património do devedor originário, pois só assim se compreende que se ressalve que a reversão não prejudica o benefício da excussão”²²⁷. Assim, à luz da supremacia da LGT sobre o CPPT²²⁸, concluindo o órgão de execução fiscal pela fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário, poderá,

²²⁴ Por referência à responsabilidade tributária prevista no artigo 24.º, n.º 1 al. a) da LGT.

²²⁵ Cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, 6ª Edição, Volume III, Áreas Editora, 2011, Lisboa, pág. 64.

²²⁶ O que não deixa de manifestar outro afloramento da natureza de fiança, nomeadamente no que diz respeito ao artigo 641.º, n.º 1 do CC, onde se prevê semelhante situação. Efetivamente, determina aquele normativo que mesmo havendo benefício da excussão, o credor tem sempre a possibilidade de demandar o fiador isolada ou conjuntamente com o devedor.

²²⁷ Cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, 6ª Edição, Volume III, Áreas Editora, 2011, Lisboa, pág. 65.

²²⁸ Cfr. artigo 1.º do CPPT.

desde logo, ordenar a reversão do processo executivo primitivo contra o responsável subsidiário, pese embora, a cobrança da dívida tributária via património do responsável, continue na dependência da prévia excussão patrimonial do devedor originário. Concretizando, estabelece o número 3 do artigo 23.º da LGT para a situação supra descrita que caso “*no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo da oposição até à completa excussão do património do executado*”. Sintetizando, o processo de execução fiscal sustará relativamente ao responsável subsidiário *maxime* revertido, mas prosseguirá os seus termos quanto ao devedor originário, nomeadamente para concretização da excussão do seu património²²⁹.

Em suma, este ato tem como pressuposto fundamental a inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor originário e dos responsáveis solidários para solver a dívida exequenda, sem prejuízo do *benefício da excussão*^{230 231}. Saliente-se que o princípio do inquisitório impõe ao tribunal, sendo caso disso, um dever de aferição aprofundada acerca da insuficiência patrimonial daqueles²³², de resto em consonância com igual dever da autoridade tributária.

Por fim, no que tange ao ato administrativo da reversão, importa salientar a sua especial necessidade de fundamentação, é que, sendo o seu pressuposto a insuficiência patrimonial do devedor originário, deverá o despacho de reversão demonstrar e fundamentar de facto e de direito, os motivos que levaram à decisão de reversão. Ou seja, a decisão do ato de reversão, como todo o ato administrativo, carece de dar

²²⁹ Também aqui encontramos um reforço da ideia da natureza garantística da responsabilidade tributária, na medida que a introdução legislativa da possibilidade da reversão operar *ex ante* à excussão do património do devedor originário, apenas encontra justificação à luz da lógica de garantia da existência do património do responsável após o *terminus* da suspensão, vedando-se, assim, a possibilidade de dissipação de bens que responderiam pela quantia exequenda, enquanto o processo correria unitariamente contra o devedor originário. Contudo, não deixa de ser uma solução de constitucionalidade discutível Cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotando e Comentado*, 6ª Edição, Volume III, Áreas Editora, 2011, Lisboa, pág. 67.

²³⁰ Artigo 23.º, n.º 2 da LGT e 153.º, n.º 2, al. a) e b) CPPT.

²³¹ Importa aqui esclarecer que o *benefício de excussão* prévia previsto na responsabilidade tributária subsidiária não se confunde com o *benefício de divisão* no âmbito da solidariedade tributária. O primeiro benefício diz respeito ao privilégio de que o responsável subsidiário goza relativamente ao devedor/responsável originário, na medida em que o património daquele apenas será atacado após a prévia excussão e escamoteamento dos bens deste, consubstanciado um inequívoco afloramento da acessoriedade do regime de fiança importado do Direito civil *ex vi* artigo 638.º do CC. Por seu turno, a segunda categoria de benefício tão pouco reside numa importação do Direito civil, porquanto constitui direta e genuinamente a estatuição do artigo 518.º do CC, sob a qual assenta um dos pilares fundamentais do regime da solidariedade passiva: a inoponibilidade ao credor da divisão da prestação do codevedor. Vários autores, com especial enfoque na literatura brasileira, denominam este regime de *benefício de ordem*.

²³² Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Op. Cit, pág. 270.

conhecimento aos revertidos os motivos que determinaram a autoridade tributária a atuar como atuou, as razões de facto e de direito em que se fundou. Nesta medida, se o despacho de reversão não refere tais motivos (de facto e de direito) pelos quais a autoridade tributária redireciona a execução fiscal contra o responsável, não pode o tribunal em momento posterior, em sede de oposição à execução fiscal em que o revertido invocou esse vício, substituir-se ao credor tributário na fundamentação do despacho, procurando e elegendo, de entre as várias hipóteses que podem em abstrato justificar tal decisão aquela que se lhe assemelhe mais adequada²³³.

Para finalizar, consideramos que mais que um *dever de reversão*, a reversão executiva deve ser entendida como um *dever de apreciação dos requisitos da reversão*, pois ela só poderá ser ordenada na medida em que se demonstrem preenchidos os requisitos de que depende: em primeira linha a insuficiência patrimonial e em segunda linha os pressupostos materiais específicos em que se concretizam as diferentes tipologias de responsabilidade previstas nos artigos 24.º e seguintes da LGT.

3.3.3.2. Ainda da responsabilidade tributária subsidiária: direito de audição prévia como pressuposto adjetivo à reversão

Seja qual for a natureza da *reversão*, é indubitável que a mesma deve sempre ser precedida da audição do responsável subsidiário. Aliás, o número 4 do artigo 23.º da LGT impõe que, mesmo nos casos de presunção legal de culpa (por exemplo artigo 24.º, n.º 1, al. b) da LGT), a reversão depende sempre da prévia audição do responsável, consubstanciando-se num corolário dos princípios da proteção da confiança e da participação dos contribuintes no procedimento tributário decorrente do artigo 60.º da LGT. Este dever de audiência impõe que ao potencial revertido seja sempre dada a

²³³ Cfr. ROTHES, Francisco, Op. Cit., pág. 52. Com especial relevo leia-se, também, o extrato do acórdão do STA (acórdão de 02/04/2009 no processo n.º 1130/08) citado pelo autor: “o despacho de reversão proferido pelo órgão da administração tributária que dirige a fase administrativa do processo de execução fiscal, consubstancia uma mera alteração subjetiva da instância executiva e daí que deva conter os requisitos de uma petição em ordem àquela alteração, ou seja, deve enunciar os pressupostos fácticos e de direito previstos nos artigos 23.º da LGT e 153.º do CPPT. Em consequência, a AF só pode socorrer-se dos factos que aí são alegados. Ora, sendo assim, como é, numa fase pré-jurisdicionalizada do processo executivo, não se compreenderia que mais tarde o tribunal viesse, como que dar uma ajuda à Administração Tributária, dando expressão a um fundamento ex novo que legitimasse a decisão de reversão, por essa via surpreendendo o revertido, já que, até ser proferida sentença, jamais tivera possibilidade de se pronunciar sobre esse novos factos e fundamentos”.

possibilidade de participar na formação da decisão administrativa de reversão que lhe respeite, mesmo naqueles casos de presunção legal de culpa. Além do aludido afloramento do princípio da proteção da confiança e da participação dos contribuintes na decisão que sobre eles recaia, a audição prévia constitui um direto reflexo do comando constitucional do artigo 267.º, n.º 5 da CRP, segundo o qual: “*O processamento da atividade administrativa será objeto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito*”.

Para possibilitar a efetividade do exercício desse direito, a autoridade tributária deverá comunicar ao potencial revertido o projeto da decisão de reversão e os respetivos fundamentos, mormente as razões de facto e de direito que justificam a reversão da execução fiscal.

Note-se que, após o exercício do direito de audição prévia, o órgão de execução fiscal encontra-se perante uma de duas decisões a tomar: ou considera atendíveis as justificações aduzidas pelo audiente – porque por exemplo este logrou provar não ter exercido a gerência de facto no período a que corresponde a dívida exequenda -e por isso não ordena a reversão do processo de execução fiscal, ou pelo contrário refuta o conteúdo de facto e de direito aduzido pelo pretendo responsável subsidiário e profere despacho de reversão contra este, que ser-lhe-á comunicado via citação. Com especial pendor sob a última situação, o órgão de execução fiscal não pode ignorar a fundamentação aduzida ou limitar-se a refuta-la de modo genérico, mediante o uso de uma fórmula verbal *tipo* suscetível de ser usada indistintamente em toda e qualquer situação, sem justificar concreta e substantivamente, de facto e de direito, a sua improcedência²³⁴. Assim sucedendo, como bem denota Francisco Rothes²³⁵ inexistente qualquer garantia de que a argumentação aduzida pelo audiente haja sido rigorosa e equitativamente ponderada pela autoridade tributária. Por outro lado, ainda que essa ponderação haja sido efetuada, a falta da sua exteriorização conduzirá ao mesmo efeito

²³⁴ Em igual sentido ROTHES, Francisco, Op. Cit. pág. 50.

²³⁵ *Ibidem*.

prático: a circunstância do interessado encontrar-se coartado no direito de entender da inadmissibilidade da argumentação aduzida, impedindo-o de, em consciência, conformar-se ou reagir contra o ato de reversão.

Atropelando-se, assim, o preceituado no artigo 60.º, n.º 7 da LGT: *“Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão”*, de resto uma consequência do comando constitucional do artigo 267.º, n.º 5 da CRP que anteriormente havíamos dado nota.

Em todo o caso, sendo proferida decisão de reversão, a mesma será notificada, com declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão nos termos do artigo 23.º, n.º 4 da LGT (uns gerais, como a insuficiência patrimonial do devedor originário, outros específicos consoante a tipologia da responsabilidade concreta em questão) acompanhada dos elementos essenciais da liquidação, incluindo a fundamentação legal. Conjuntamente com a decisão de reversão, será o revertido citado para a execução nos termos dos artigos 189.º e seguintes do CPPT. Por outro lado, se a reversão for ordenada sem a audição prévia do responsável subsidiário, esta omissão afetará não o processo de execução fiscal, mas o ato que decidiu a reversão, provocando a ilegitimidade do revertido, na medida em que a legitimidade do mesmo depende de uma reversão válida. Por conseguinte, entende-se que a omissão de audição prévia poderá ser invocada como fundamento à oposição à execução fiscal nos termos do artigo 204.º, n.º 1, al. i) do CPPT²³⁶.

3.3.3.3. Responsabilidade subsidiária: operacionalidade vertical e horizontal

À face do exposto, parece-nos consensual apontar a dupla natureza subsidiária e executiva, como característica basilar da responsabilidade tributária subsidiária. Subsidiária porque, apenas verificando-se a inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário, poderá o órgão de execução fiscal reverter a

²³⁶ Cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, 6ª Edição, Volume III, Áreas Editora, 2011, Lisboa, pág. 69. Alguns autores consideram que o meio adequado de reação à presente situação é o previsto pelo artigo 276.º do CPPT como adiante se indicará.

execução instaurada originariamente contra aquele, agora contra os responsáveis tributários. A natureza executiva deriva precisamente do que vimos de dizer: o ataque ao património do responsável apenas poderá ser perpetrado por meio da reversão do processo executivo *primitivo* (previamente instaurado contra o devedor originário), isto é, a efetivação da responsabilidade subsidiária, apesar de determinada administrativamente, tem sempre lugar na instância executiva da cobrança do tributo.

Do sobredito podemos concluir que, contrariamente ao que sucede na solidariedade tributária, onde se verifica uma pluralidade passiva a título originário, isto é, *ab initio*, na responsabilidade subsidiária (e a certo modo na solidária), a pluralidade passiva apenas se verifica ulteriormente, num estágio já patológico da relação jurídica tributária, em que o devedor originário incumpriu no prazo de pagamento voluntário do tributo e, por isso, vê contra ele instaurado um processo executivo com vista à sua cobrança coerciva. Revertendo-se, posteriormente, o mesmo contra o responsável subsidiário, por constatar-se a insuficiência patrimonial do devedor originário para solver dívida tributária, conquanto que estejam verificados os demais pressupostos legais.

A reversão poderá materializar-se de duas formas, reverter simultaneamente contra todos os responsáveis, o que sucede quando estamos perante responsabilidade subsidiária conjunta (entre responsáveis, como impõe o artigo 160.º, n.º 1 do CPPT²³⁷), ou reverter apenas contra um deles no caso de operar uma responsabilidade de natureza solidária (entre responsáveis)^{238 239}. Todavia, há que ter em atenção que estamos diante duas realidades que não se confundem, a subsidiariedade que opera num plano de verticalidade (entre devedor originário e responsável tributário) por um lado, e a conjuntividade (em regra) ou solidariedade (quando legalmente determinada)

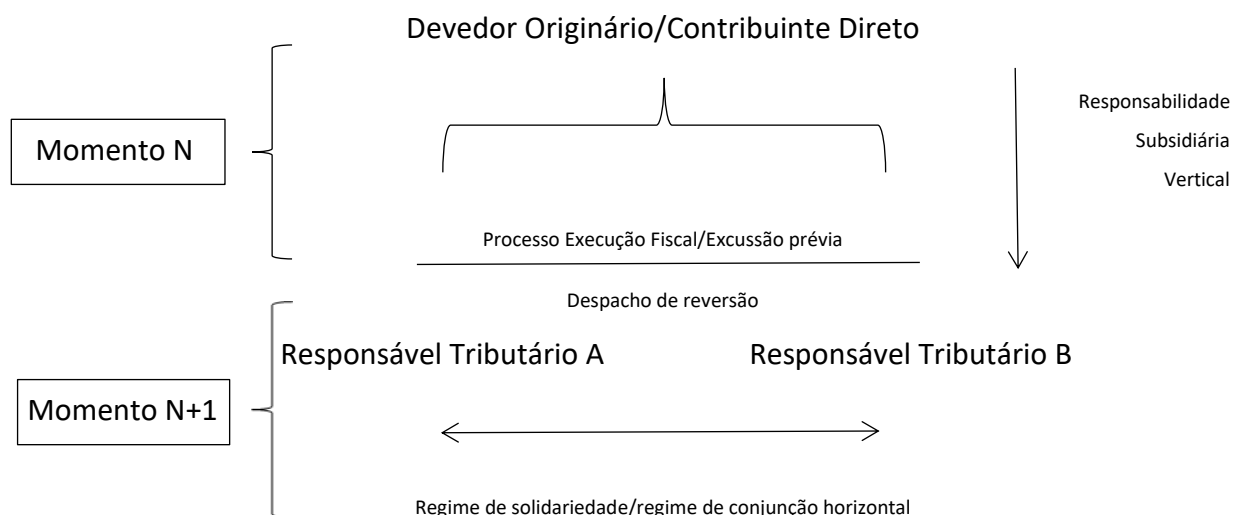
²³⁷ Caso em que o órgão de execução fiscal mandá-los-á citar todos. Porém, deve ter-se em atenção que a falta de citação de algum dos responsáveis não prejudica o andamento da execução contra os restantes, cf. artigo 160.º, n.º 2 CPPT.

²³⁸ Cfr. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 262.

²³⁹ Em sentido diverso parece entender a autoridade tributária cfr. ponto 4 do Ofício-Circulado n.º 60.058 de 17/04/2008 da Direção de Serviços de Justiça Tributária, a respeito da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 24.º da LGT e Jorge Lopes de Sousa cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, 6ª Edição, Volume III, Áreas Editora, 2011, Lisboa, pág. 111.

que opera num plano de horizontalidade (entre os diferentes responsáveis tributários) por outro.

Uma vez mais, esquematicamente:



A dupla natureza da responsabilidade subsidiária resulta bem patente do esquema gráfico exposto. Ou seja, esta é composta por dois traços fundamentais: por um lado seu carácter subsidiário e por outro a sua natureza executiva. Subsidiária pois neste regime a responsabilização vertical é composta por dois momentos temporais distintos, o mesmo é dizer que a responsabilidade subsidiária é mecanizada a dois tempos: num primeiro momento é instaurado processo de execução fiscal nos termos dos artigos 148.º e seguintes do CPPT contra o devedor originário, pois incumpru no prazo de pagamento voluntário – **Momento N** -; e um segundo momento em que por despacho de reversão a execução fiscal originária é revertida contra o responsável subsidiário, nos termos dos artigos 153.º e seguintes do CPPT, por inexistência ou fundada insuficiência patrimonial do devedor originário – **Momento N+1**. Estes são os estágios temporais da efetivação da responsabilidade subsidiária, assinalando-se, novamente, que o transístor do momento N para o momento N+1 assenta na excussão prévia ou fundada insuficiência patrimonial do devedor originário declarada e devidamente fundamentada no ato administrativo que ordena a alteração subjetiva da

instância executiva nos termos já expostos²⁴⁰. É também, apenas, no momento N+1 que se verifica a pluralidade passiva, denominando-se por isso *a posteriori*.

No concernente ao plano da responsabilidade *horizontal*, verifica-se que, inversamente ao que acontece no regime da solidariedade tributária, na responsabilidade subsidiária o artigo 160.º CPPT impõe o dever à autoridade tributária de quantificar a participação de cada um dos responsáveis subsidiários na quantia exequenda, pela qual responderão respetivamente. O que convoca a ideia de um vínculo obrigacional da natureza *conjuntiva*^{241 242}, no sentido em que aqui cada um dos devedores (responsáveis tributários) só está vinculado a prestar ao credor (ou credores) a sua parte na prestação e o credor só pode exigir do devedor ou devedores a parte que aquele cabe. A prestação é, assim, realizada por partes, prestando cada um dos devedores (responsáveis tributários) a parte a que se encontra adstrito - a que a lei lhe atribui responsabilidade - e não recebendo cada um dos credores mais do que aquilo que lhe compete²⁴³. Somente assim não sucederá se, e na medida que a lei imponha um regime de solidariedade horizontal entre os vários responsáveis subsidiários, como acontece na responsabilidade prevista nos artigos 24.º, n.º 1 e 27.º da LGT. No âmbito da relação tributária esta consideração apenas fará sentido no caso de existir pluralidade de responsáveis, designadamente conjuntivos entre si.

Ainda uma breve nota no que toca ao *direito de regresso* que poderá assistir aos responsáveis subsidiários. Efetivamente, na responsabilidade subsidiária *vertical* ou solidária *horizontal* (entre responsáveis) não vislumbramos a existência de qualquer obstáculo legal ao exercício do direito de regresso nos termos da lei civil contra o devedor originário, posto que tal direito não reveste natureza tributária. Aliás, outros países positivaram esse direito diretamente na lei tributária, como é o caso espanhol

²⁴⁰ Poderíamos considerar a existência um eventual momento N+2 no plano das relações horizontais quando seja determinado um regime de solidariedade horizontal *inter* responsáveis subsidiários (verificando-se a sua pluralidade), corporizado na ação de direito de regresso intentada pelo corresponsável contra os demais “companheiro” por aquilo que haja pago em razão superior do valor da percentagem do valor por si devido. Contudo, atenta a natureza extra tributária do direito de regresso, não a incluímos no nosso esquema racional.

²⁴¹ A este respeito, destaca Jorge Lopes de Sousa que: “Assim, a responsabilidade dos responsáveis subsidiários, entre si, será conjunta nos casos que não estiver prevista na lei a solidariedade”, cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, Volume. III*, 6ª Edição, Áreas Editora, 2011, Lisboa, pág. 110 e 111.

²⁴² Apesar de, por exemplo, o artigo 24.º da LGT determinar uma responsabilidade solidária horizontal.

²⁴³ Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de, Op. Cit., pág. 147.

onde a LGTE no seu artigo 41.6 reserva aos responsáveis o “*derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil*”. Todavia, contrapõem-se aqui razões de utilidade prática ao exercício desse direito, pois se tomarmos em linha de conta que o processo executivo reverteu contra os responsáveis por prévia fundada insuficiência ou inexistência de bens penhoráveis do devedor originário, em termos úteis, apenas fará sentido o exercício deste direito quando exista uma modificação da situação patrimonial do devedor originário. Pelo contrário, o *direito de regresso*, já se apresentará em termos mais auspiciosos em relação aos outros responsáveis solidários no plano *horizontal*, quando existam, ou no caso de solidariedade tributária, que poderão não estar em situação de insolvência.

3.3.3.4. Da reação à reversão do processo de execução fiscal

A reversão efetiva-se com o chamamento ao processo do responsável subsidiário, mediante citação pessoal deste nos termos do artigo 35.º, n.º 2 CPPT. Mas a questão que ora se impõe é a de saber como poderá o revertido, agora executado, reagir à reversão. Aqui três situações podem ocorrer: *i)* o revertido discorda do ato tributário em sentido próprio, vulgo a liquidação do tributo, e pretende a sua anulação; *ii)* o revertido não põe em causa a legalidade da liquidação, outrossim a legalidade do próprio despacho que ordena a reversão; ou, *iii)* ambas situações anteriores. À luz do artigo 22.º, n.º 5 LGT, temos que:

- *No caso i)*, visando-se a anulação ou declaração de nulidade, parcial ou total, ou a sua inexistência, o meio procedimental para tal desiderato é a reclamação graciosa (artigo 68.º CPPT) ou o pedido de revisão do ato tributário (artigo 78.º LGT), e processualmente a impugnação judicial (artigo 99.º CPPT)²⁴⁴;

²⁴⁴ Sem embargo do princípio do duplo grau de decisão, não incluímos aqui o recurso hierárquico, uma vez que o objetivo deste procedimento consiste não na anulação da liquidação do imposto, pois a mesma não padecerá de qualquer ilegalidade, mas sim a sua revogação enquanto ato administrativo, por razões de mérito e não tanto de legalidade – artigos 66.º e seguintes do CPPT.

- *No caso ii)*, não se questionando aqui a legalidade do ato tributário, mas sim a legalidade do ato administrativo que ordena a reversão do processo – o despacho de reversão – nomeadamente porque não se verificam os seus pressupostos legais, p.e. ainda não está excutido o património do devedor originário (artigo 23.º, n.º 2 LGT) ou a reversão do processo não foi precedida da audição do responsável (artigos 23.º, n.º 4 e 60.º LGT), a doutrina maioritária e a jurisprudência tem entendido que o meio adequado será a oposição à execução fiscal, argumentando-se para tanto que o reverterido é parte ilegítima nesta nos termos da alínea b), do número 1 do artigo 204.º CPPT²⁴⁵;
- *No caso iii)*, consubstanciando-se uma situação híbrida das anteriores, deverá o responsável tributário, nos prazos procedimentais e processuais respetivos, reagir por reclamação graciosa ou impugnação judicial (ou ambas) relativamente à legalidade da liquidação do tributo e, paralela e autonomamente por oposição à execução fiscal no que concerne aos pressupostos ou falta deles do ato que ordena a reversão do processo executivo com os fundamentos anteriores.

Assim, facilmente se compreende a necessidade da disposição contida no número 5 do artigo 22.º LGT, no sentido que a notificação²⁴⁶ ou citação dos responsáveis deve conter os elementos essenciais da liquidação do imposto em dívida, pois só sendo conhecedores de tais elementos estarão em condições de reagir à liquidação nos mesmos termos do devedor originário conforme garante a lei.

²⁴⁵ É tida como solução mais consensual entre a doutrina, nomeadamente Rui Duarte Morais, José Casalta Nabais, Jorge Lopes de Sousa, Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, entre outros. Contudo alguns autores, entre eles Joaquim Freitas da Rocha, advogam que o meio adequado de reação ao despacho de reversão é a reclamação para o tribunal tributário nos termos do artigo 276.º e seguintes do CPPT, tese que bem entendemos, considerando que a situação concreta que se pretende atacar é uma decisão proferida pelo órgão de execução fiscal exteriorizada materialmente através de um ato administrativo que se ajusta perfeitamente ao disposto no artigo 276.º, nº 1 do CPPT. Devemos mencionar, ainda, que a opção pela reclamação concede prestígio e dignifica o princípio constitucional do acesso à justiça, pois contempla um superior elenco de fundamento quando comparada com a oposição à execução fiscal.

²⁴⁶ Naturalmente que a *notificação* apenas dirá respeito à efetivação da responsabilidade solidária, porquanto esta não exige uma fase pré executiva do devedor originário como necessariamente sucede na responsabilidade subsidiária.

3.3.4. Responsabilidade solidária (sentido próprio)

Consabido é que o artigo 22.º, n.º 2 prevê que para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade (em sentido técnico-jurídico) pode abranger, solidária ou subsidiariamente outras pessoas, sinalizando o número 4 do mesmo preceito que a responsabilidade por dívidas de outrem²⁴⁷ é salvo determinação em contrário apenas subsidiária. Com efeito, a responsabilidade solidária suscita complexas questões, desde logo ao nível conceptual, ao momento jurídico-temporal da relação tributária em que ela labora e alguns aspetos do seu regime jurídico. Estas dificuldades de interpretação do sentido e alcance regimental emergem, do já anunciado défice de rigor²⁴⁸ e modo de expressão do legislador desde a conceção da ideia da responsabilidade solidária aos termos linguísticos utilizados para a inserir no ordenamento jurídico-tributário. Constata-se, a nosso ver²⁴⁹, a utilização de conteúdos semânticos similares em determinados contextos da vida social humana, mas que no terreno da ciência jurídica assumem significâncias e consequências técnico-jurídicas distintas, as quais dificilmente se extrairão da interpretação literal da lei.

Um dos principais vícios de apontar ao modo de expressão do legislador, são as sobreposições de sentidos jurídico-conceptuais, resultando na confundibilidade da responsabilidade solidária no seu sentido próprio com a solidariedade passiva prevista pelo artigo 21.º, n.º 1 da LGT²⁵⁰. Pese embora, tais vícios não resultem tanto da eventual ineficaz ou deficiente capacidade cognoscitiva do intérprete ou até mesmo da doutrina, mas da amálgama de conceitos e termos utilizados pelo legislador que assumindo *prima facie* igual significância, rigorosamente se dirigem a regimes e sentidos jurídicos diferentes. Constituindo esta imprecisão de termos usados, ponto de origem para diversidade de posições doutrinárias sobre a matéria.

²⁴⁷ A propósito da responsabilidade por dívidas próprias prevista no número 2 do artigo 22.º da LGT V. ponto 3.3.1. desta parte do trabalho.

²⁴⁸ Soares Martinez realça, também, a falta de rigor semântico preconizada a este respeito pelo legislador, Cfr. MARTINEZ, Soares, Op. Cit., pág. 245.

²⁴⁹ Uma vez mais.

²⁵⁰ Já analisada no ponto 3.2. desta parte do trabalho.

Compreendemos que a reiterada insistência num parâmetro marcadamente conceptual da configuração subjetiva da obrigação tributária afigure-se preocupação repetitiva ou excessivamente exacerbada. Assumimos incorrer nesse *pecado*, na medida em que acreditamos que um dos pontos fundamentais para a abordagem, dissecação e compreensão da norma do artigo 27.º da LGT reside, em primeira linha, na correta estruturação cognoscitiva das configurações obrigacionais de solidariedade passiva, responsabilidade subsidiária e responsabilidade solidária, sem a qual improcederá *ab initio* um adequado enquadramento das matérias que analisar-se-ão na Parte III do trabalho.

Começaremos pela análise comparativa entre as convergências e divergências das responsabilidades subsidiárias e solidárias respetivamente.

3.3.4.1. Responsabilidade solidária²⁵¹

Como deixamos exposto, a responsabilidade subsidiária possui dupla natureza, a subsidiariedade e a executividade, da qual se depreende a sua subdivisão em dois momentos distintos, a instauração do processo de execução contra o devedor originário (Momento N) e a sua posterior reversão contra o responsável tributário (Momento N+1)²⁵² comprovada a inexistência/fundada insuficiência patrimonial do primeiro sujeito ou a sua excussão prévia.

Diferentemente sucede na responsabilidade solidária. De facto, este regime caracteriza-se por não possuir um duplo momento executivo (o momento N+1 é suprimido), nem um carácter subsidiário tão intenso ao ponto de se exigir a excussão prévia do devedor originário, inexistindo por isso audiência prévia do responsável solidário, na medida que, em princípio²⁵³, este não é executado via despacho de

²⁵¹ O que se explana na presente subsecção vale de igual modo para o regime de responsabilidade previsto pelo número 1 do artigo 27.º da LGT. Pelo que, pode-se considerar, desde já, uma abordagem ao regime do artigo 27.º da LGT.

²⁵² Cfr. esquema gráfico constante do ponto 4.3.3.3 desta parte do trabalho.

²⁵³ Referimos em princípio, pois autores como Jorge Lopes de Sousa admitem a possibilidade de operar reversão executiva contra responsáveis solidários, quando a execução haja sido instaurada primariamente contra o devedor originário, e posteriormente se venha a verificar a sua insuficiência patrimonial. Nestes casos, o princípio da economia processual, além de permitir, clama que a o responsável solidário seja chamado mediante despacho de reversão, dispensando-se assim à instauração de novo processo de execução fiscal dirigido *ab initio* ao responsável solidário. Naturalmente que a admissão de tal possibilidade não implica uma fase

reversão, mas sim a título originário como demonstraremos. Nos termos avançados, a responsabilidade solidária reporta-se como um regime bem mais gravoso relativamente ao da subsidiariedade, especialmente por inoperar aqui o *benefício da excussão prévia* dos bens do devedor originário.

Por outro lado, por ocasião do estudo da pluralidade passiva *ab initio* tivemos oportunidade de distinguir a responsabilidade solidária de solidariedade passiva, pelo que para lá desde já remetemos subsídios à sua destrição²⁵⁴, sem prejuízo de voltarmos ao tema sempre que se justifique, como necessariamente sucederá.

Com efeito, vários autores referem-se à solidariedade passiva como responsabilidade solidária e à responsabilidade solidária²⁵⁵ como uma expressão da solidariedade passiva. Acreditamos que assim não seja, pois, como já transmitimos, estão em causa pressupostos, substâncias e regimes jurídicos distintos (e, como veremos diferentes configurações obrigacionais). Dito isto, não podemos recortar a destrição entre responsabilidade solidária e subsidiária lançando mão de uma base teórico-conceptual baseada na solidariedade passiva por nós já analisada, mas apenas através da conjugação das três realidades subjetivas plurais.

O critério lógico para autonomização conceptual da responsabilidade solidária face à subsidiária deverá ser achado dentro do próprio instituto da responsabilidade tributária, mas também por referência à solidariedade passiva. Nesta ordem de ideias, traçaremos um itinerário racional abstrato com o escopo de obter luz sobre o problema que ora se nos depara: o recorte da responsabilidade solidária.

Antes de mais, não nos parece rigoroso denominar os *responsáveis solidários* de *devedores solidários*, visto que não possuem um vínculo direto, pessoal e incindível com

audiência prévia do responsável solidário, na medida em que por via da reversão não se opera uma alteração da natureza solidária da responsabilidade tributária. Cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, 6ª Edição, Volume III, Áreas Editora, 2011, Lisboa, pág. 73.

²⁵⁴ Cfr. ponto 3.2.2. desta parte do trabalho.

²⁵⁵ Por todos V. NABAIS, Casalta, pág. 260 e 261.

o facto tributário, muito menos um índice de capacidade contributiva²⁵⁶. Pelo contrário a denominação de *responsáveis originários* já se aproximará em termos mais adequados à sua natureza, na medida em que estas pessoas poderão ser executadas em primeira linha, sem dependência da prévia execução do devedor originário.

Os devedores solidários são devedores a título originário pois em relação a eles ocorreu o facto tributário, é em relação a eles que o ordenamento jurídico-tributário faz incidir pessoalmente o imposto²⁵⁷, na medida em que manifestam a capacidade contributiva que o Estado visa atingir, ainda que partilhada com outras pessoas (pluralidade passiva *ab initio*).

Prosseguindo este nexos lógico, os responsáveis solidários não são devedores solidários, porquanto não lograram participar ou aderir ao facto tributário, não manifestaram, portanto, qualquer índice de capacidade contributiva tributável, pelo que a sua subjetividade passiva deriva, *exclusive*, do preenchimento de um determinado quadro legal, o qual expressamente lhes impõe a qualidade de responsáveis solidários, como garantes efetivos da prestação tributária. Dito quadro, resulta não só dos artigos 22.º a 28.º da LGT, mas também de outros diplomas legais e códigos fiscais como já foi dado exemplo o artigo 102.º-C, n.º 1 do CIRS ou, ainda, o artigo 49.º, n.º 6 do CIMT.

Por outro lado, como igualmente deixamos exposto²⁵⁸, a responsabilidade em sentido próprio deverá ser entendida por dívidas alheias por oposição a dívidas próprias que são originariamente pessoais do devedor originário²⁵⁹.

Ademais, não podemos olvidar o disposto no número 4 do artigo 22.º da LGT, mediante o qual se estatui que a responsabilidade por dívidas de outrem é, salvo determinação legal contrária, apenas subsidiária. À luz do advérbio “*apenas*” ínsito

²⁵⁶ Cfr. já citado, V. MARTINEZ, Soares, Op. Cit., pág. 245.

²⁵⁷ Cfr. XAVIER, Alberto, Op. Cit., pág. 406.

²⁵⁸ V. pontos 3.2.1. e 3.3.1.

²⁵⁹ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apointamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 34 e 35; DOURADO, Ana Paula, *Substituição e Responsabilidade Tributária*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 391, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998, pág. 51; CARDOSO DA COSTA, José Manuel M., Op. Cit. pág. 280 e 281; XAVIER, Alberto, Op. Cit., pág. 354; NABAIS, Casalta, Op. Cit. pág. 260.

naquele normativo, questionamo-nos se toda a responsabilidade por dívidas de outrem deve considerar-se subsidiária²⁶⁰? Subsidiária não com o significado que adquire no artigo 23.º, mas no sentido em que quando se preveja uma responsabilidade solidária por dívidas alheias, tal significa que o responsável solidário não responde nos mesmos termos dos devedores originários e solidários, isto é, *ab initio* em solidariedade passiva em sentido próprio, mas apenas no sentido e na medida em que aqueles não efetuaram o pagamento dentro do prazo voluntário para o efeito, numa certa ideia de solidariedade imprópria²⁶¹. O que por sua vez, aceitando-se tal ideia, nos levaria a questionar sobre a existência de uma única responsabilidade, a subsidiária, mas distribuída por dois níveis. Um primeiro nível onde se encontram os responsáveis solidários que respondem pela totalidade da dívida alheia sem necessidade de demanda e excussão prévia do devedor originário e uma subsidiariedade de segundo nível que, ao contrário da anterior, exige um regime jurídico mais exigente, considerando que apenas operará mediante ato administrativo de reversão em que fundamenta a inexistência ou insuficiência de bens do devedor originário. Deixamos a questão em aberto...

Assim, ser responsável solidário quererá dizer, *prima facie*, que essa pessoa responderá acessória e solidariamente com devedor originário²⁶² singular ou solidário (se for o caso de pluralidade *ab initio*) e não, no sentido que responderá nos mesmos termos que o devedor originário, pois tal só acontece no âmbito da solidariedade passiva, quando todos os sujeitos passivos se constituem devedores originários e nesse sentido solidários entre si. Em nossa opinião, o responsável é solidário com o devedor originário se e na medida que este não tiver satisfeito voluntariamente o crédito tributário no prazo legalmente concedido²⁶³, respondendo aquele pessoalmente com o

²⁶⁰ Neste sentido aponta Joaquim Freitas da Rocha, classificando como de subsidiária a responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes prevista no artigo 27.º da LGT. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Op. Cit. 275.

²⁶¹ A expressão “*em conjunto com o devedor principal*” do artigo 9.º, n.º 2 do CPPT, poderá *prima facie* dificultar a interpretação naquele sentido, porém, rigorosamente vistas as coisas, dito preceito acaba por reforçar a distinção entre responsável solidário e devedor originário ou solidário, na medida que qualifica tacitamente o primeiro como um devedor acessório.

²⁶² Repare-se rigorosamente na redação da expressão: “*essa pessoa responderá solidariamente com o devedor originário (...)*”, ao invés da formulação frásica: (...) responderá solidariamente como o devedor originário. Pois o responsável, ainda que solidário, não responderá como o devedor originário, desde logo porque responde acessoriamente por um débito alheio.

²⁶³ Em falta de estipulação especial na lei do respetivo tributo, o prazo supletivo para pagamento voluntário será de 30 dias contados da notificação ao sujeito passivo, cfr. artigo 85.º, n.º 2 do CPPT.

seu património pela dívida deste, e podendo, para o efeito, ser originariamente executado.

A este respeito não se descortina na lei qualquer meio específico de efetivação da responsabilidade solidária²⁶⁴, o que de resto não é completamente incoerente com o regime geral deste tipo de responsabilidade, de todo o modo são necessárias as devidas cautelas perante o alcance de tal expressão, pelo que consideramos útil uma breve análise à evolução histórica do regime da responsabilidade solidária.

3.3.4.2. Na vigência do CPCI

Durante a vigência do CPCI, a execução fiscal podia ser instaurada contra o devedor originário (ou seu sucessor) e posteriormente reverter-se contra os responsáveis solidários e subsidiários, mediante a insuficiência patrimonial daqueles para pagamento da dívida exequenda²⁶⁵. Constatava-se, assim, que responsáveis solidários e subsidiários se encontravam em igual plano hierárquico de responsabilidade face ao devedor originário – plano de absoluta subsidiariedade²⁶⁶. Como refere Jorge Lopes de Sousa²⁶⁷, tornava-se mais óbvia a distinção entre devedor solidário e responsável solidário: aquele era um devedor originário a quem podia ser exigida a totalidade da dívida; o outro era uma pessoa alheia à constituição do vínculo tributário que, pelas suas ligações ao devedor originário ou ao objeto do imposto, a lei considerava garante do pagamento a dívida, numa posição de fiador legal²⁶⁸. Assim, em sentido oposto à sua semântica, a responsabilidade solidária era uma verdadeira responsabilidade subsidiária, pois previa-se uma reversão contra os responsáveis solidários nos exatos termos que operava para responsáveis subsidiários (artigo 146.º do CPCI). As duas responsabilidades apenas diferiam quanto aos montantes pelos quais os responsáveis respondiam, os solidários pela totalidade da dívida exequenda, os

²⁶⁴ Cfr. artigo 22.º da LGT e 153.º do CPPT.

²⁶⁵ Cfr. artigo 146.º do CPCI.

²⁶⁶ Face a questão anteriormente avançada da existência de uma única responsabilidade subsidiária por dívidas de outrem nos termos do artigo 22.º, n.º 4 da LGT não é de ignorar este dado histórico.

²⁶⁷ Cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge, Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado, 6ª Edição, Volume III, Áreas Editora, 2011, Lisboa, pág. 71.

²⁶⁸ Cfr. TEIXEIRA, António Braz, Op. Cit., pág. 204 e 290.

subsidiários apenas a parte de que era responsável nos termos do artigo 150.º daquele diploma.

3.3.4.3. Na vigência do CPT

Diz-nos Jorge Lopes de Sousa²⁶⁹, que o CPT não adotou esse regime anómalo de responsabilidade solidária, preconizando um regime consonante com o conceito civilístico de solidariedade passiva, podendo ser demandado *ab initio* o devedor solidário, podendo ser demandado apenas ele ou serem demandados, conjuntamente o devedor ou devedores originários ou outros responsáveis solidários nos termos do artigo 512.º do CC²⁷⁰. Omitindo-se neste diploma qualquer referência ao modo de efetivação da responsabilidade solidária²⁷¹, compreendendo-se, assim, que o chamamento dos responsáveis solidários podia ser efetuado originariamente, em conjunto, ou mesmo sem o devedor originário ou devedores originários ou outros responsáveis solidários, dispensando a subsidiariedade de que gozava no CPCl.

3.3.4.4. Regime atual do CPPT

Atualmente constata-se que o artigo 153.º do CPPT mantém o regime do diploma precedente quanto ao chamamento dos responsáveis subsidiários à execução fiscal, omitindo qualquer meio de efetivação da responsabilidade solidária. Assim, resulta igualmente deste código que o processo de execução fiscal pode ser originariamente instaurado contra o responsável solidário, interpretação aparentemente reforçada pelo artigo 9.º, nº 2 do CPPT que dispõe que *“a legitimidade dos responsáveis solidários resulta da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal”*. Em sentido oposto, o disposto no número 3 do mesmo preceito²⁷² sobre a legitimidade do

²⁶⁹ Cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, 6ª Edição, Volume III, Áreas Editora, 2011, Lisboa, pág. 72.

²⁷⁰ A respeito do regime civil da solidariedade passiva V. ponto 4.2.3 desta parte do presente trabalho.

²⁷¹ Cfr. artigo 239.º do CPT.

²⁷² Em articulação com o artigo 23.º, n.º 1 da LGT.

responsável subsidiário, estabelece que a sua legitimidade deriva de ter sido contra ele ordenada a reversão da execução fiscal. Ademais, repara Jorge Lopes de Sousa que, a expressão “*ainda que*” ínsita no número 2 do artigo 9.º do CPPT “*in fine*”, permite supor por um lado que, o chamamento dos responsáveis solidários independe da prévia verificação da impossibilidade de obter o pagamento do devedor ou devedores originários e, por outro, é desnecessária a exigência coerciva do débito tributário face ao devedor originário, podendo a exigência em relação aos responsáveis solidários ser efetuada sem, tão pouco, ser em conjunto com o devedor originário²⁷³.

Para finalizar, há que fazer menção que nos termos do artigo 22.º, n.º 5 da LGT o responsável solidário pode ser notificado para pagamento voluntário do débito tributário previamente à instauração da execução fiscal nos mesmos termos do devedor originário²⁷⁴, pese embora, entendemos que, em princípio, tal deverá ocorrer em momento posterior ao *terminus* do prazo de pagamento voluntário por parte do devedor originário²⁷⁵. Sem prejuízo de, à luz dos princípios da eficiência, praticabilidade e simplicidade (artigo 46.º do CPPT), aventar-se a possibilidade de a autoridade tributária proceder à notificação simultânea da liquidação do tributo ao devedor originário e responsável solidário, porém o mesmo apenas tornar-se-á exigível relativamente a este se decorrido o prazo para pagamento voluntário, o devedor

²⁷³ Cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, 6ª Edição, Volume III, Áreas Editora, 2011, Lisboa, pág. 72.

²⁷⁴ A este propósito Jorge Lopes de Sousa refere: “*como a exigência de pagamento da dívida em relação ao responsável subsidiário é sempre feita através de “citação” no processo de execução fiscal (art. 23.º, n.ºs 1 e 4 da LGT), pelo que a referência à “notificação” contida naquele n.º 4 do art. 22.º só pode reportar-se aos responsáveis solidários. Por outro lado, como o chamamento ao processo de execução fiscal daqueles a quem é exigido o pagamento da dívida se faz através de citação, aquela referência a “notificação” terá de reportar-se à exigência de pagamento antes da instauração do processo de execução fiscal*”, Cfr. LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, 6ª Edição, Volume III, Áreas Editora, 2011, Lisboa, pág. 72.

²⁷⁵ Nesta mesma lógica Sérgio Vasquez refere que a responsabilidade se verifica logo que se dê falta de pagamento, Cfr. VASQUES, Sérgio, Op. Cit, pág. 29. O que faz subsumir que a responsabilidade solidária apenas pode ser acionada após o incumprimento do devedor originário no prazo de pagamento voluntário do tributo. Ademais, esta interpretação parece-nos a mais conforme com o disposto pelos artigos 86.º, n.º 2 e 88.º, n.º 1 e n.º 2 al. j) do CPPT. Com efeito, no que toca à possibilidade de pagamentos por conta após o termo do prazo de pagamento voluntário, o número 2 do artigo 86.º do CPPT é inequívoco ao referir expressamente que o contribuinte pode requerer o pagamento em prestações, não fazendo qualquer referência a outros devedores, nomeadamente a responsáveis solidários. A nosso ver, tal redação permite entrever que a notificação para pagamento voluntário da dívida tributária é comunicada primeiramente ao(s) devedor originário (contribuinte) para efeitos de pagamento voluntário. Que por sua vez, ao excluir os responsáveis solidários dessa faculdade, é porque a estes ainda não foi exigido o débito tributário, caso contrário careceria de sentido lógico, à luz do artigo 22.º, n.º 5 da LGT, vedar-lhes esse direito.

Por outro lado, o artigo 88.º, n.º 1 e n.º 2, al. j) preceitua que “*findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao dispor*”, sendo que entre outros elementos, a certidão de dívida deverá conter o nome e morada dos responsáveis solidários e subsidiários. O que, a certo modo, também faz subsumir, que a liquidação e o respetivo prazo para pagamento voluntário, serão primariamente notificados ao devedor originário para cumprimento voluntário nos termos do artigo 84.º do CPPT, após o qual poderá ser imediatamente exigível ao responsável solidário.

originário não haja satisfeito a prestação tributária²⁷⁶. Caso contrário²⁷⁷, estaríamos a distorcer a natureza jurídica da responsabilidade solidária inserindo-a, erroneamente, no campo da solidariedade passiva no mesmo plano jurídico do devedor originário²⁷⁸. Transmutando o responsável solidário, via procedimental, em contribuinte direto sem capacidade contributiva²⁷⁹. Contudo, deve o responsável solidário ser notificado dos elementos essenciais da liquidação, uma vez que não tendo realizado o facto tributário, não se encontra condições de igualdade cognoscitiva tributária com o devedor originário, pelo que apenas assim poderá estar em condições de reagir ao ato tributário nos mesmos termos deste.

²⁷⁶ No fundo, valem aqui razões atinentes ao princípio da economia procedimental previsto pelo artigo 5.º do CPA, subsidiariamente aplicável ao procedimento tributário ao abrigo do artigo 2.º, al. d) do CPPT. Também à luz do princípio da celeridade procedimental (artigo 57.º, n.º 1 da LGT) se pode cogitar tal possibilidade, a este respeito Joaquim Freita da Rocha leciona que tal princípio comporta a simplicidade e economia procedimental, traduzidas através das atuações desburocratizadas e da proibição de atos inúteis ou dilatatórios, Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Op. Cit., pág. 90.

²⁷⁷ Como parece defender Jorge Lopes de Sousa. No mesmo sentido anda Serena Cabrito Neto e Carla Castelo Trindade, com efeito referem as autoras que a legitimidade dos responsáveis solidários resulta da exigência, em relação a estes, do cumprimento em conjunto com o devedor principal. Porém, acrescentam e bem, que a legitimidade (dos responsáveis solidários) não se verificará durante a pendência do procedimento tributário de liquidação do tributo pelo qual pode ser responsável solidário, só passando a existir após a decisão final de liquidação, exceto se tiverem sido ordenadas ou requeridas providências cautelares contra estes responsáveis, cfr. NETO, Serena Cabrito, TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário, Volume I*, Almedina, 2017, Coimbra, pág. 100. Efetivamente, os responsáveis solidários não são tidos nem achados durante o procedimento de liquidação (liquidação aqui no seu sentido lato), pois que o lançamento e a liquidação dos tributos haverão de laborar e ser feitos em nome de quem preenche o elemento subjetivo do facto tributário que esteve na sua origem, ou seja o devedor originário, vulgo contribuinte ou devedores solidários. Porém, e por isso mesmo, entendemos que a decisão final do procedimento de liquidação apenas deverá produzir efeitos em termos de exigibilidade imediata do tributo, num primeiro momento, em relação a essas pessoas que constam do citado procedimento, pois é em relação a elas que, primária e funcionalmente, o sistema fiscal visa a tributação (pois são os titulares da capacidade contributiva), isto é, visa obter o seu contributo na ideia de solidariedade do contribuinte na satisfação das necessidades da comunidade social que ele integra. Sendo necessário, posteriormente a essa decisão, um ato de notificação (não da liquidação em sentido próprio, mas da exigência do pagamento do tributo em causa) aos responsáveis solidários na medida em que aqueles não hajam satisfeito voluntariamente prestação tributária. Na verdade, e neste sentido, somos do parecer que a responsabilidade solidária opera também ela num plano subsidiário face ao devedor originário, embora apenas exija como pressuposto de facto o incumprimento no prazo de pagamento voluntário atribuído ao devedor originário, contrariamente à responsabilidade subsidiária em sentido próprio. Em apelo desde modo de encarar as realidades em questão, Soares Martinez refere que “a responsabilidade tributária depende sempre de uma certa conexão com a falta de cumprimento do devedor originário”, cfr. SOARES, Martinez, Op. Cit., pág. 251, e “a responsabilidade tributária corresponde sempre a um dever de pagamento subsidiário”, cfr. SOARES, Martinez, Op. Cit., pág. 252.

Assim não se entendendo, julgamos que estar-se-á a correr o risco de outorgar um poder discricionário de tal ordem à autoridade tributária, que esta vê-se na disponibilidade eleger e alterar originariamente a incidência pessoal dos tributos por via de efetivação liquidações (tributações) contra pessoas externas a qualquer facto tributário e isentas de qualquer manifestação de capacidade contributiva, formulação de ideias que em nosso entender padece de um duvidoso enquadramento constitucional, nomeadamente no que ao princípio da igualdade e legalidade tributária diz respeito.

²⁷⁸ A este respeito, vale lembrar as palavras de Ana Paula Dourado. Segundo a autora, a responsabilidade solidária parece ter um significado diferente, se atentarmos nos regimes de responsabilidade do Códigos de Processo, desde o Código de Execuções Fiscais de 1913 incluindo o CPT, podemos concluir que, na verdade, o legislador nunca estabeleceu o chamamento simultâneo do contribuinte e do responsável solidário nem atribuiu discricionariedade à Administração Fiscal quanto ao chamamento de um ou de outro em primeiro lugar, Cfr. Ana Paula, *Substituição e Responsabilidade Tributária*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 391, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998, pág. 58. Julgamos que este é o sentido mais apropriado da responsabilidade solidária, isto é, ela só opera mediante o incumprimento no prazo de pagamento voluntário do devedor originário. Podendo, após o referido prazo, ser exigível, conjuntamente ou independentemente do devedor originário, a satisfação da prestação tributária ao responsável solidário. Indo-se, assim, ao encontro da natureza de fiança legal (sem benefício da excussão prévia) da responsabilidade solidária. De facto, não podemos esquecer que o responsável solidário é, *mutatis mutandi*, um fiador legal desprovido do direito da excussão prévia, ora tal como sucede no domínio das relações de fiança civil, ao responsável só pode ser exigido o cumprimento da obrigação tributária, na medida em que o devedor principal incumpriu no seu cumprimento voluntário.

²⁷⁹ O que se nos assemelha uma solução de constitucionalidade duvidosa, pois, sob esta perspetiva, pode-se vir a exigir o pagamento em pé de igualdade com o devedor originário, a alguém que além de não ser titular do pressuposto da tributação (mormente da capacidade contributiva fiscal) também não estava em condições de o efetuar e assegurar.

Ora aqui chegados, podemos compreender que a distinção entre responsável solidário e subsidiário não se sustenta na relação que cada um detém com o débito tributário (como os devedores solidários do artigo 21.º, n.º 1 da LGT), pois é alheio a ambos, mas no momento temporal em que cada um pode ser chamado ao cumprimento da obrigação tributária e pelo valor do débito tributário que cada um é responsabilizado.

O responsável solidário pode ser chamado ao cumprimento da obrigação tributária antes de instaurada qualquer execução fiscal (momento N), contra si ou contra o devedor originário ou solidário, ao passo que o responsável subsidiário apenas responderá num segundo momento em instância executiva (momento N+1). Por outro lado, contrariamente ao responsável subsidiário, o responsável solidário (dada a sua natureza obrigacional) responderá solidariamente (*in solidum*) pela totalidade da dívida tributária, sem prejuízo do posterior exercício do direito de regresso contra o responsável originário (no âmbito operacional da responsabilidade vertical) e contra os eventuais corresponsáveis solidários (no âmbito operacional da responsabilidade horizontal).

3.3.4.5. A efetivação da responsabilidade solidária no ordenamento jurídico espanhol

Não obstante as razões expostas, atenta a natureza acessória em questão, não nos parece razoável nem coerente que se deva exigir o cumprimento da obrigação tributária (ainda que a título voluntário) ao responsável solidário antes de decorrido o prazo para pagamento voluntário por parte do devedor originário e solidários. Pois tal desiderato, em termos práticos significa a qualificação do responsável solidário como um devedor solidário na aceção do artigo 21.º, n.º 1 da LGT. Tendo em conta relação de fiança²⁸⁰ entre o devedor originário e o responsável solidário julgámos que é de evitar tal ideia. Neste particular, e na ausência de disposição legal expressa quanto ao modo

²⁸⁰ Perante a natureza desta responsabilidade, poderíamos, talvez, falar de uma fiança integradora de uma renúncia *ex lege* ao benefício da excussão prévia.

de efetivação da responsabilidade solidária, entendemos de sobeja utilidade o disposto pela LGTE espanhola a este respeito.

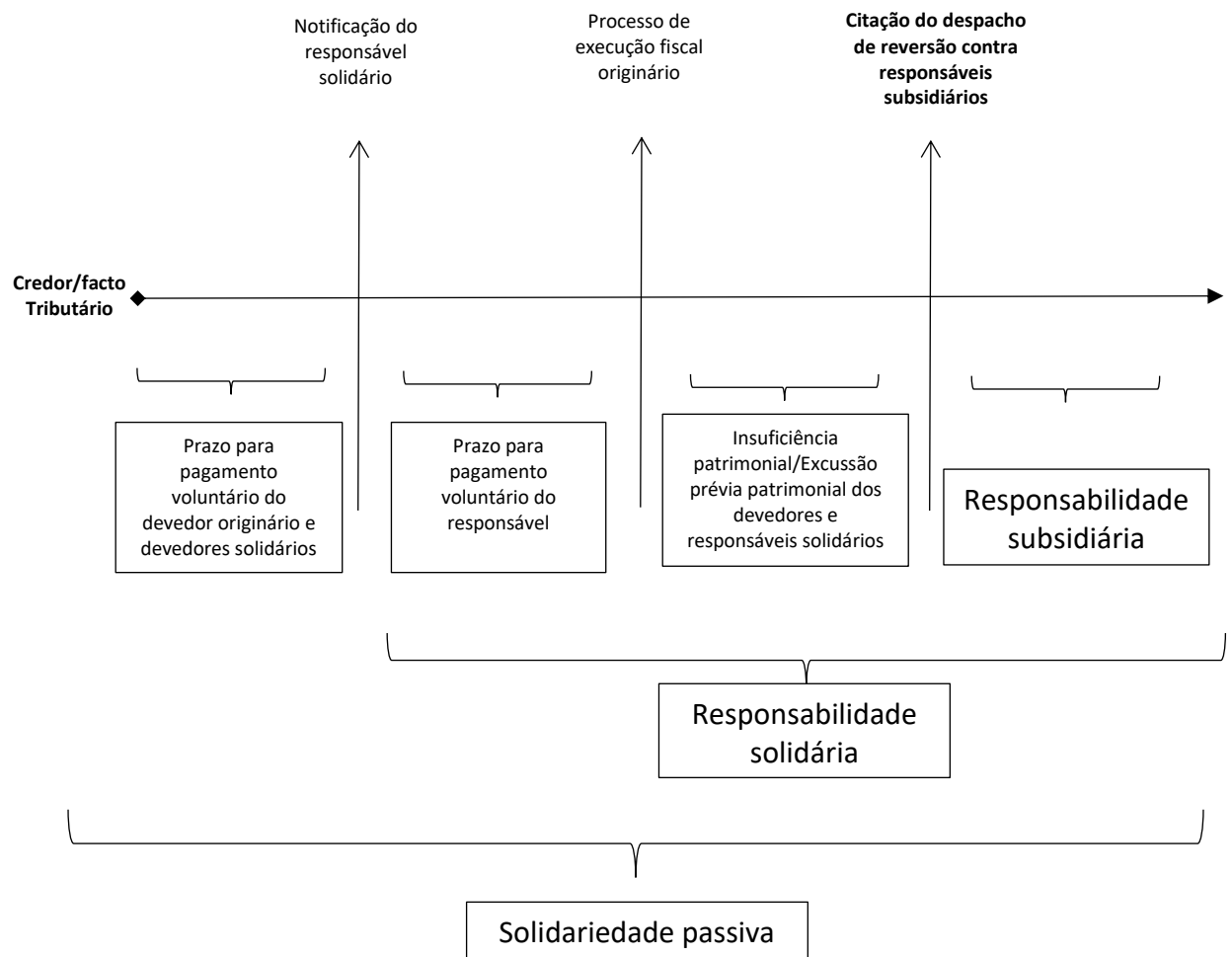
A LGTE prevê dois procedimentos distintos para a efetivação da responsabilidade tributária solidária e subsidiária, cuidaremos do que nos interessa, como é efetivada a responsabilidade solidária à luz da lei espanhola. Assim, perante uma situação de responsabilidade tributária, é necessário um procedimento em que se dá audiência ao responsável (artigo 174.º, n.º 3 da LGTE), que culmina com um acordo de declaração de responsabilidade. No caso de responsabilidade solidária, o artigo 175.º da LGTE prevê que a declaração possa realizar-se e notificar antes do vencimento do prazo de pagamento voluntário concedido ao devedor originário, cujo prazo se vencer basta requerer ao responsável o pagamento do débito tributário (artigo 175.º, nº 1 da LGTE). Em caso contrário, após vencimento do prazo de pagamento voluntário (concedido ao devedor originário), ditar-se-á e notificar-se-á o responsável do ato declarativo da responsabilidade solidária tributária²⁸¹, sendo concedido novo prazo para pagamento voluntário a responsável nos termos do artigo 174.º, n.º 6 da LGTE. De qualquer modo, seja qual for o procedimento adotado, resulta líquido que a notificação para exigibilidade do pagamento ao responsável solidário sempre ocorrerá uma vez findo o prazo de pagamento voluntário do devedor originário, solução que bem se compreende à face da natureza garantística da responsabilidade tributária e da sua desconexão com o facto tributário e presunção de benefício económico.

Este regime procedimental parece-nos traduzir em moldes mais adequados a natureza do regime da responsabilidade solidária, e, eventualmente, deveria ser objeto de consagração expressa no ordenamento jurídico nacional, atenta a gravosidade que este regime apresenta em Portugal, descurando, inclusive o direito de audiência prévia do responsável.

²⁸¹ Cfr. TELLÁ, Ramón Falcón, y, Op. Cit., pág. 207 e QUERALT, Juan Martín, SERRANO, Carmelo Lozano, LÓPEZ, José M. Tejerizo, OLLERO, Gabriel Casado, Op. Cit., pág. 296.

3.4. Esquematização conceptual e cronológica da pluralidade subjetiva passiva

Em face do que foi exposto, podemos traçar o seguinte esquema cronológico relativo à pluralidade passiva:



Conjugando os dois tipos de pluralidade passiva, podemos traçar, em termos conceptuais, três patamares temporais de exigibilidade tributária. O primeiro, no qual opera a solidariedade passiva nos mesmos moldes do devedor originário singular; um segundo, quase imediato ao primeiro, que nasce no momento em que o devedor originário (e devedores solidários) incumpriram no prazo de pagamento voluntário do

débito tributário (responsabilidade solidária)²⁸²; e um terceiro que apenas opera subsidiariamente a estes dois, na instância executiva da relação tributária, mediante a fundada insuficiência patrimonial quer dos devedores originários/solidários quer dos responsáveis solidários, e falamos aqui da responsabilidade subsidiária.

Por fim, e sem embargo de outros, enumeramos alguns casos que a lei tipifica de responsabilidade tributária: a responsabilidade das pessoas que exercem funções de administração, gerência, fiscalização e contabilidade certificada (artigo 24.º LGT); a responsabilidade tributária dos titulares de estabelecimento individual de responsabilidade limitada (artigo 25.º LGT); a responsabilidade dos liquidatários das sociedades (artigo 26.º LGT); a responsabilidade dos gestores de bens e direitos de não residentes (artigo 27.º LGT) e a responsabilidade em caso de substituição tributária (artigo 28.º LGT). Dedicamo-nos, agora, à responsabilidade tributária especificamente prevista pelo artigo 27.º da LGT.

²⁸² É neste patamar que se situa a operacionalização da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes.

PARTE III – Da responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes do artigo 27.º da LGT

4. Súmula contextual

Iniciámos o presente trabalho partindo de um raciocínio estruturalmente amplo e abstrato da relação jurídica tributária, procurando, uma base teórico-conceptual para identificar e justificar alguns dos seus traços mais marcantes, sinalizando as convergências e divergências entre aquela e a relação jurídica privatística, da qual emerge o desenho elementar da relação tributária. Seguidamente, procedemos à identificação e recorte conceptual das diferentes vinculações passivas que estão na origem da relação tributária, com especial enfoque às situações em que estas se apresentam em formato plural, isto é, quando o terminal passivo do *link* vinculativo jurídico-tributário é representado por mais que uma pessoa *ab initio* ou *a posteriori* à sua constituição, por estas configurações passivas serem as que mais se aproximam do nosso tema. Nestes casos caracterizamos genérica e abstratamente os respetivos regimes jurídicos pelos quais respondem os devedores tributários, mormente a solidariedade passiva na pluralidade *ab initio* e a responsabilidade tributária subsidiária e solidária na *pluralidade a posteriori*. Continuando, esta última, a ser alvo de suplementar desenvolvimento nesta parte.

Julgamos que o itinerário traçado, apesar de extenso, esforçado e por vezes aparentemente lateral ao tema, revestir-se-á de particular utilidade para o correto enquadramento jurídico-conceptual da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes, nomeadamente no que concerne à natureza da sua responsabilidade.

Creemos, possuir, agora, uma estruturação conceptual suficientemente esclarecedora a permitir-nos, com maior facilidade, a dissecação do corpo da norma *in casu*, explanando os pressupostos e conceitos jurídicos contidos na mesma, bem como

efetuar as pontes e distinções necessárias com os institutos civilísticos e tributários que se mostrem correlacionados com o tema.

O regime da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residentes é suscetível de implicar obrigações tributárias quer para as pessoas particulares que assumam ou sejam incumbidas de tais funções, quer para algumas classes profissionais, tais como advogados, solicitadores, contabilistas certificados, entre outros na prossecução das suas competências legais quando, em relação a estes, se verifiquem os pressupostos de aplicação daquele regime.

Com efeito, o número 1 do artigo 27.º da LGT estabelece *ipsis verbis* que: “os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português são solidariamente responsáveis em relação a estes e entre si por todas as contribuições e impostos daqueles em relação ao exercício do seu cargo”. Desde logo verifica-se a presença de diferentes conceitos²⁸³ no corpo normativo em análise, os quais devem ser rigorosamente recortados e estudados. Assim, o normativo pode ser conceptualmente segmentado da seguinte forma, quanto à previsão normativa: *gestores de bens ou direitos; não residentes; sem estabelecimento estável*. Quanto à estatuição normativa: *solidariamente responsáveis; contribuições e impostos daqueles; em relação ao exercício do seu cargo*.

Sem embargo de outros, serão especialmente estes os temas de que ocupar-nos-emos de agora em diante, além de uma breve indagação acerca da génese da presente responsabilidade tributária e de alguns considerandos constitucionais adjacentes à mesma.

²⁸³ Alguns deles já por nós analisados, como a solidariedade tributária e a responsabilidade tributária, invariavelmente o legislador volta a confundir, no presente preceito legal, regimes de naturezas e pressupostos distintos.

5. Génese, teleologia, e razão de ordem da norma

5.1. Resenha histórico-normativa

A responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos de não residentes surgiu no ordenamento jurídico com a adição do artigo 14.º-A ao CPT pelo artigo 52.º, n.º 2 da Lei n.º 10-B/96, de 23 de março, no *“intuito do aperfeiçoamento do processo tributário e combate à fraude e evasões fiscais”*²⁸⁴. De acordo com dito normativo *“os gestores de bens ou direitos de sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável em território português são solidariamente responsáveis em relação àqueles e entre si por todas as contribuições e impostos dos não residentes relativamente ao período em que exerçam essa gestão”*. Posteriormente, ainda na vigência do CPT, a redação do preceito foi alterada pelo DL n.º 23/97, de 23 de janeiro, no sentido de se alcançar uma aclaração conceptual que facilitasse a aplicação do mesmo²⁸⁵. Foram, assim, aditados os números 2²⁸⁶ e 3²⁸⁷ ao referido preceito, procurando esclarecer normativamente o conceito de gestores de bens ou direitos, previsto pelo número 1. Este regime vigorou até à aprovação da LGT pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, que revogou o CPT e, no seu artigo 27.º, consagrou o regime da responsabilidade de gestores de bens ou direitos de não residentes que, grosso modo, manteve o regime anterior, à exceção da revogação do seu número 3 operada pela Lei 84-E/2014, de 31 de dezembro, eliminando a presunção ilidível que recaía até então sobre o representante fiscal, no

²⁸⁴ Cfr. epígrafe do capítulo XIV da mencionada Lei.

²⁸⁵ Cfr. preâmbulo do DL n.º 23/97, de 23 de janeiro, onde pode-se ler: *“O Decreto-Lei 7/96, de 7 de fevereiro, iniciou o processo de harmonização das normas dos vários códigos tributários com o Código de Processo Tributário, correspondendo, assim, ao objetivo de imprimir coerência ao sistema fiscal e, em particular, ao sistema de direitos e garantias dos contribuintes. Deve agora esse objetivo ser prosseguido e alargado, tendo em vista também o aperfeiçoamento das relações entre a administração fiscal e o contribuinte e o reforço da independência das comissões de revisão da matéria tributável”*.

²⁸⁶ Redação correspondente ao atual número 2 do artigo 27.º da LGT.

²⁸⁷ Atualmente revogado pela Lei n.º 84-E/2014, de 31 de dezembro.

sentido de, salvo prova em contrário, o considerar gestor de bens ou direitos do não residente²⁸⁸.

Acresce referir, ainda, que, a introdução desta responsabilidade tributária no ordenamento jurídico nacional (primeiramente no CPT) foi inspirada pela legislação espanhola, nomeadamente pelo artigo 19.º, n.º 3 da Lei n.º 18/1991, de 6 de junho²⁸⁹, que dispunha: *“En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes sin establecimiento permanente o el pagador de los rendimientos, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendada o a las rentas que hayan satisfecho”*²⁹⁰.

No entanto, o legislador português optou por consagrar um regime de responsabilidade solidária mais estreito que o espanhol, na medida que não estendeu dita responsabilidade aos devedores/pagadores de rendimentos a entidades não residentes. De resto, contrariando o parecer e entendimento de Menezes Leitão²⁹¹ de 1993.

5.2. Génese da norma

A indagação da génese do citado regime deverá, assim, laborar à luz daquele que foi o contexto e fundamento histórico-político do qual emergiu²⁹². Não devemos, portanto, desconsiderar o lapso de tempo histórico decorrido entre a criação do regime

²⁸⁸ Positivando as recomendações da Comissão para a reforma do IRS de 2014 (pág. 55), no sentido de: *“(…) deixando a lei de presumir que, salvo indicação em contrário, o representante fiscal é, também, gestor dos bens ou direitos do não residente”*.

²⁸⁹ Correspondente ao atual artigo 9.º, n.º 1 da LIRNR.

²⁹⁰ A respeito da origem deste regime entre nós V. Cfr, MENEZES Leitão, Luís Manuel Teles, *A extensão das obrigações e a responsabilidade do representante fiscal a que aludem os art.º 101 do Código do I.R.C. e 120.º do Código do I.R.S.* – Parecer n.º 26/93, Ciência e Técnica Fiscal n.º 369, Centro de Estudos Fiscais, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, pág. 347 e seguintes.

²⁹¹ Cfr. MENEZES Leitão, Luís Manuel Teles, *A extensão das obrigações e a responsabilidade do representante fiscal a que aludem os art.º 101 do Código do I.R.C. e 120.º do Código do I.R.S.* – Parecer n.º 26/93, Ciência e Técnica Fiscal n.º 369, Centro de Estudos Fiscais, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, pág. 350.

²⁹² Recorre-se, assim, ao elemento hermenêutico lógico-histórico do regime, para a apreensão da construção e evolução do pensamento legislativo. Pois, como leciona Baptista Machado a respeito da história evolutiva do instituto, da figura ou do regime jurídico em causa: *“as mais das vezes a norma é produto de uma evolução histórica de certo regime jurídico, pelo que o conhecimento dessa evolução é suscetível de lançar luz sobre o sentido da norma, pois nos faz compreender o que pretendeu o legislador com a fórmula ou com a alteração legislativa introduzida”*, Cfr. MACHADO, Baptista, Op. Cit, pág. 184.

em 1996 e a aprovação da LGT em 1998. Mediante uma breve retrospectiva cronológica, constatamos que, quer a aprovação da Lei n.º 10-B/96, de 23 de março, quer os trabalhos preparatórios e a aprovação da LGT²⁹³ coincidiram, temporalmente, com o aprofundamento do fenómeno da globalização²⁹⁴, bem como com a liberalização da circulação e residência/estabelecimento de pessoas e bens no âmbito da União Europeia aprovada poucos anos antes pela outorga do Tratado de Maastricht em 1992²⁹⁵, ao que é de acrescentar a omnipresente diáspora portuguesa. Possivelmente, foi à luz destes fundamentos empíricos e da consciência das futuras mutações sócio-económicas, políticas e até culturais²⁹⁶ que o legislador ponderou a introdução e aperfeiçoamento de mecanismos jurídicos que reforçassem a garantia do Estado na cobrança dos seus créditos sobre pessoas e entidades que, fruto do previsível fluxo internacional de pessoas e entidades, viessem a realizar factos tributários em Portugal. Julgamos que é a luz dessa conjuntura cronológica que devemos entender o nascimento *ex novo* da responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos de não residentes.

5.3. Teleologia e razão de ordem da norma

No que concerne à finalidade da norma, em sentido geral, não nos parece necessário acrescentar mais além do que se expos relativamente à natureza da responsabilidade tributária²⁹⁷. Efetivamente, estando em causa uma concretização

²⁹³ A este propósito, tome-se nota que a lei de autorização legislativa concedida pela AR ao Governo para publicar “*uma lei geral tributária donde constem os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português (...)*” foi aprovada pela Lei n.º 41/98, de 4 de agosto. Ademais, pese embora o seu artigo 2.º que estabelecia o sentido e extensão da autorização legislativa não contemplasse expressamente a criação de um regime de responsabilidade tributária por gestão de bens ou direitos de não residentes, julgamos que tal desiderato não é suscetível de, jurídico-constitucionalmente, obstaculizar a criação do regime do artigo 27.º da LGT, já que, em termos mais amplos, o mesmo parece encontrar autorização no objetivo de “*luta contra a evasão fiscal*” consagrado no artigo 1.º, n.º 2 daquela lei.

²⁹⁴ Com as conhecidas consequências operadas ao nível das relações políticas e socioeconómicas entre Estados.

²⁹⁵ Curiosamente, o diploma precedente da LGT – o CPT – fora aprovado em 23 de abril de 1991 pelo DL 154/91, previamente ao Tratado de Maastricht de 1992, pelo que o legislador daquele tempo eventualmente não estaria consciente do forte impacto que a abolição de fronteiras internas implicaria para as relações jurídico-tributárias (o que veio a acentuar-se com a adoção da Diretiva 2004/38/CE relativa ao direito de os cidadãos da UE e os membros das suas famílias poderem circular e residir livremente na UE), motivando-o, poucos anos mais tarde, à adição do artigo 14.º-A do CPPT, correspondente ao atual artigo 27.º da LGT.

²⁹⁶ A propósito de tais transformações, O XIII Governo Constitucional, através da Resolução do Conselho de Ministros 119/97, de 14 de Julho, que aprovou as bases gerais da reforma fiscal da transição para o século XXI (da qual emergiria a LGT) fez questão de mencionar como “*imperativa a readaptação do sistema fiscal às transformações verificadas na última década no sistema sócio-económico, em Portugal, na Europa e no mundo, e às transformações que se adivinham no início do próximo século, em particular as decorrentes da introdução do euro e as dos problemas derivados da sociedade de informação, a que o sistema fiscal deverá dar resposta*”, Cfr. Ponto 1 da referida Resolução do Conselho de Ministros que pode ser consultada aqui: <https://dre.pt/application/file/150990>.

²⁹⁷ Pelo que desde já remetemos para os fundamentos aludidos no ponto 3.3.2 da Parte II deste trabalho.

específica do instituto da responsabilidade tributária, a teleologia da norma do artigo 27.º da LGT sempre se correlacionará com a natureza jurídica da responsabilidade tributária atrás analisada em abstrato. Neste sentido, o objetivo deste regime normativo não é diferente do que explanamos na parte antecedente deste trabalho; trata-se da inserção no ordenamento jurídico-tributário de um mecanismo de acréscimo à garantia geral do crédito tributário (património do devedor originário), via soma do património do responsável solidário (gestor de bens ou direitos do devedor originário)²⁹⁸. Dito de outro modo, a disposição vertida no artigo 27.º, n.º 1 da LGT constitui meio e fim de garantir - afiançar se quisermos - que os créditos tributários sobre não residentes não resultem frustrados. Prevendo-se, em caso de incumprimento do devedor originário²⁹⁹, a sua exigência a outra pessoa ou entidade, à qual se impõe a qualidade de fiador legal³⁰⁰, isto é, a qualidade de responsável tributário às pessoas que preencham os pressupostos de facto da gestão de bens ou direitos. Dita imposição normativa fundamenta-se na axiologia pública do crédito tributário e da relação jurídica tributária.

A respeito da natureza axiológica da relação jurídica tributária podemos dizer que esta nasce com um fim determinado, um fim em torno do qual o ordenamento jurídico, a lei, molda e rege a estrutura interna dessa relação. Trata-se de um fim de Direito público que se consubstancia na arrecadação de receitas públicas para o financiamento da satisfação das necessidades coletivas da sociedade. Partindo desta finalidade da constituição da relação jurídica tributária, facilmente se conclui pelo papel fundamental que dita relação adquire no âmbito do financiamento do Orçamento do Estado. Esse papel é tão mais fundamental quanto é certo que vivemos num Estado de matriz verdadeiramente fiscal, cujo financiamento do mesmo é realizado quase exclusivamente por recurso à receita fiscal e creditícia, relegando-se às receitas patrimoniais um papel pouco mais que residual na obtenção de receita pública. Destarte, é à face desta natureza axiológica e teleológica do crédito tributário que se

²⁹⁸ Onde emerge a deita natureza de garantia pessoal sob a forma fiança legal.

²⁹⁹ Atento o objeto concreto desta parte da dissertação o conceito de devedor originário e entidade não residente assumem a mesma significância, pelo que utilizaremos indistintamente as duas designações. O mesmo sucede com os conceitos de responsável solidário e gestor de bens ou direitos (de entidade não residente), pelo que de igual forma utilizaremos tais expressões.

³⁰⁰ Desprovido do direito da excussão prévia na medida em que se trata de um responsável solidário por oposição à responsabilidade subsidiária.

justifica a essência, marcadamente, impositiva do Direito tributário, da qual o regime de responsabilidade tributária do artigo 27.º da LGT constitui clara manifestação.

Questão diferente será a indagação motivacional e axiológica subjacente à criação deste específico regime de responsabilidade. Cremos que a questão é de compreensível resposta. Na verdade, quanto à razão de ordem da instituição da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residentes, ressalvadas devidas adaptações, podemos traçar um *collatio modus* com a *ratio legis* do mecanismo de retenção na fonte a título definitivo aplicado à tributação dos rendimentos obtidos por não residentes, de que são exemplo paradigmático as taxas liberatórias do artigo 71.º do CIRS. A respeito do fundamento das taxas liberatórias³⁰¹, recordamos a lição de Joaquim Freitas da Rocha. Ensina o autor que por se tratarem de sujeitos passivos (*não residentes*) que não mantêm com o ordenamento tributário português uma relação física suficientemente sólida, que permita exigir-lhes com adequados parâmetros de segurança e confiabilidade as prestações tributárias de que são devedores, seria quase inviável exigir-lhes o cumprimento das suas obrigações, até porque, possivelmente, não voltarão a contactar com as autoridades nacionais. Por conseguinte, será preferível exigir os tributos às entidades que com eles mais proximamente se conectam³⁰². Ora, com as devidas adaptações³⁰³, podemos presumir que a *ratio legis* inerente à institucionalização desta responsabilidade será, também, a da especial necessidade de garantir o crédito tributário devido pelas entidades não residentes que, pela débil conexão com o território português, o credor tributário dificilmente poderá *atacar* o seu património. Optando-se, assim, pela imposição de um regime de responsabilidade solidária pelo cumprimento das suas obrigações tributárias às pessoas que com elas mantenham determinada relação funcional³⁰⁴, já que o mecanismo da retenção na fonte a título definitivo não é suscetível de se aplicar a todas configurações e efeitos que os factos tributários possam assumir.

³⁰¹ Conexionadas com não residentes.

³⁰² Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 31.

³⁰³ Pois que estamos diante de institutos de diferente natureza jurídica.

³⁰⁴ Os seus gestores de bens ou direitos em Portugal, figura adiante abordada.

Pense-se, a título ilustrativo, na mais-valia realizada por um não residente via alienação do direito de propriedade de um imóvel a um particular no ano N, tributável a título de taxa especial de 28% nos termos do artigo 72.º, n.º 1, al .a) do CIRS. Ora, ao abrigo do disposto nos artigos 57.º, n.º 1 e 58.º do CIRS esse rendimento apenas deverá ser declarado à autoridade tributária no ano N+1, impossibilitando por essa via qualquer hipótese de retenção na fonte a título definitivo³⁰⁵. Sucede que, durante o período que medeia o negócio jurídico que originou o respetivo facto tributário – percepção do rendimento da alienação – e o momento em que se dá o apuramento da mais-valia fiscal, através da respetiva declaração de rendimentos a que se refere o artigo 57.º do CIRS³⁰⁶, o sujeito passivo poderá não ter já qualquer conexão com o território e autoridades nacionais. Aliás, nesse quesito a alienação desse imóvel poderá resultar na perda do seu único e último elo de ligação ao ordenamento jurídico português. Por outro lado, dita ausência de afinidade com o nosso ordenamento-jurídico pode constituir um convite ao incumprimento dos deveres tributários por parte do não residente.

Julgámos que, ciente da perigosidade que o comportamento dos não residentes poderia implicar para a satisfação da pretensão tributária, e na aparente dificuldade de socorrer-se de outras técnicas jurídico-tributárias, o legislador viu-se na necessidade de reforçar a garantia geral do crédito tributário³⁰⁷. Elegendo, para tanto, o património das pessoas que assumam ou estejam incumbidas da gestão dos bens ou direitos e que pela

³⁰⁵ Julgámos que não se trata de uma impossibilidade meramente normativa, porquanto deriva da própria orgânica sistemática do IRS, concretamente no que se refere ao apuramento dos incrementos patrimoniais das mais/menos-valias. Não obstante a superior simplicidade técnica imputada na tributação das mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes – mera aplicação de uma taxa única de 28% - torna-se necessário, à mesma, o apuramento dos rendimentos qualificados como mais-valias, nomeadamente a determinação do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano (artigo 43.º, n.º 1 CIRS), determinação do correto valor de aquisição, a aplicação da respetiva correção monetária a que se refere o artigo 50.º do CIRS, bem como a dedução de despesas e encargos admitidos pelo artigo 51.º do mesmo código. Ora, esta complexa fiscalidade inviabiliza, ou pelo menos coloca sérias dificuldades, à opção por uma tributação *a priori* mediante retenção na fonte a título definitivo, ou seja, pela aplicação de taxas liberatórias. Optando-se, assim, por diferir essas operações para momento posterior, nomeadamente através da declaração de IRS no ano N+1 relativa aos rendimentos do ano anterior. A este respeito é de salientar a posição adotada pelo legislador espanhol. Na verdade, o ordenamento jurídico-tributário de Espanha levou mais longe a preocupação de assegurar os créditos tributários sobre os não residentes, apartando para o efeito um regime jurídico de tributação específico para estas pessoas singulares ou coletivas – o *Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Sendo que, o referido imposto tem a particularidade de impor aos adquirentes de bens imóveis alienados por não residentes sem estabelecimento permanente, a obrigação de reter na fonte a título de pagamento por conta do imposto 5% do preço pago pela transação na medida que dita obrigação abrange qualquer adquirente, mesmo que seja uma pessoa singular que não atua no âmbito de uma atividade económica e não possua contabilidade organizada, cfr. TELLA, Ramón Falcón, y, Op. Cit., pág. 207 e QUERALT, Juan Martín, SERRANO, Carmelo Lozano, LÓPEZ, José M. Tejerizo, OLLERO, Gabriel Casado, Op. Cit., pág. 753.

³⁰⁶ Ou no momento em o imposto apurado deva ser pago.

³⁰⁷ Ademais, em abono da ideia da especial necessidade de garantia do crédito tributário, repare-se que mesmo relativamente à substituição tributária o legislador consagrou um regime específico de responsabilidade, previsto no artigo 28.º da LGT.

especial relação que detêm com os *não residentes* assumem-se como verdadeiros intermediários entre estes e as autoridades nacionais. Impondo-lhes, assim, um dos regimes de responsabilidade mais gravosos do ordenamento tributário.

É, portanto, especialmente dentro do nexo de minimização do risco que a deficiente conexão física entre o não residente e o território nacional representa para o crédito tributário, que reside a razão de ordem do regime de responsabilidade previsto pelo artigo 27.º da LGT³⁰⁸.

6. A desconsideração da capacidade contributiva do gestor

O artigo 27.º da LGT imputa ao gestor de bens ou direitos o pagamento de um tributo cuja capacidade contributiva pertence ao devedor originário não residente. Ora, uma das questões constitucionais que desde logo surge à cabeça da responsabilidade do gestor de bens ou direitos³⁰⁹ prende-se com a circunstância do responsável, embora sujeito passivo, ser devedor de um tributo cuja *presunção do benefício económico* verificou-se relativamente a outra pessoa (o devedor originário ou contribuinte não residente). É consabido que o princípio da capacidade contributiva constitui o pressuposto e critério da tributação, constituindo-se instrumento do princípio constitucional da igualdade tributária em sentido material em articulação com os demais preceitos da constituição fiscal³¹⁰. Destarte, Casalta Nabais refere que o princípio da capacidade contributiva consiste num *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos³¹¹, convocando, assim, a ideia da prossecução de um nivelamento social operado pelo sistema fiscal.

No que concerne à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes de pessoas coletivas Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Campos afirmam que “o

³⁰⁸ Anterior artigo 14.º-A do CPT.

³⁰⁹ De resto como à instituição da responsabilidade tributária globalmente considerada.

³¹⁰ Embora o princípio da capacidade contributiva não encontre positividade constitucional expressa, na medida que é instrumental do princípio da igualdade material, o legislador ordinário consagrou-o como pressuposto e critério da tributação no número 1 do artigo 4.º da LGT.

³¹¹ Cfr. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 153.

*legislador ignorou completamente a capacidade económica (capacidade contributiva) de pagar imposto do responsável subsidiário. Este vai pagar um imposto pelo facto de ter sido administrador ou gerente*³¹². Por maioria de razão, idêntico raciocínio poder-se-á aplicar à responsabilidade solidária dos gestores de bens ou direitos, uma vez que se trata de uma responsabilidade objetiva³¹³ e cuja operacionalidade ocorre em termos ainda mais impositivos e gravosos que na responsabilidade subsidiária, independentemente (neste caso) da excussão prévia do devedor originário, consoante já abordamos na Parte II. Segundo o entendimento dos autores, o responsável subsidiário – e por identidade de razões o responsável solidário – é transformado num verdadeiro sujeito passivo (subsidiário ou solidário), o que configura uma inconstitucionalidade, por violação do princípio da capacidade contributiva³¹⁴. Pois de acordo com tal preceito, todos os cidadãos devem ser tributados sobre a totalidade dos seus rendimentos (e bens) e na medida destes.

Em idêntico sentido corre a doutrina de Saldanha Sanches³¹⁵, sublinhando que a atribuição de responsabilidade pessoal aos gerentes pelas dívidas tributárias da pessoa coletiva constitui um regime de especial severidade, na medida que a responsabilidade detém uma relação com o imposto em débito, mas nenhuma relação com a capacidade contributiva do contribuinte (responsável). Sendo por isso que a conformação constitucional deste regime tem sido colocada em causa³¹⁶. Este autor vai mais longe e advoga que a constitucionalidade da responsabilidade tributária depende da existência de normas legais que afastem a *responsabilidade objetiva* do contribuinte. Ora, extrapolando sobredito entendimento para a responsabilidade dos gestores de bens ou direitos³¹⁷ cria-se a ideia de que responsabilização objetiva e solidária imposta ao gestor de entidade não residente é suscetível de contender com o princípio da igualdade

³¹² Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, LEITE DE CAMPOS, Mônica, Horta Neves, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, 2000, Coimbra, pág. 389.

³¹³ Uma responsabilidade independente de uma conduta culposa do responsável.

³¹⁴ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, LEITE DE CAMPOS, Mônica, Horta Neves, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, 2000, Coimbra, pág. 389.

³¹⁵ O autor refere-se à constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes de pessoas coletivas, consideramos, no entanto, que dita ordem de ideias tem perfeita aplicabilidade no âmbito da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos, na medida que este consubstancia-se num regime ainda mais gravoso que preceituado pelo artigo 24.º da LGT.

³¹⁶ Cfr. SALDANHA, Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, Coimbra, pág. 278.

³¹⁷ A responsabilidade prevista no artigo 27.º da LGT consubstancia-se num sistema de responsabilidade objetiva, na medida que é independente da culpa ou outra vicissitude subjetiva do gestor, preenchendo-se, somente, com os pressupostos da gestão de bens ou direitos de entidade não residente e o incumprimento do pagamento do imposto por parte do devedor originário. A este propósito V. ponto 8.1.

material, na medida que este é chamado ao cumprimento de uma dívida alheia, aferida em função de uma capacidade contributiva igualmente alheia. Mais, a responsabilidade do gestor de bens ou direitos é puramente objetiva, não dependendo de uma conduta culposa ou menos diligente por parte deste, como sucede na responsabilidade do artigo 24.º, n.º 1 da LGT.

Sem desmerecer a referida doutrina, até porque aderimos *prima facie* ao teor da mesma, consideramos que a aferição da constitucionalidade do regime contido no artigo 27.º da LGT não deve ser perspectivada somente a partir da posição subjetiva do gestor de bens ou direitos, mas, também, a partir daquela que é a finalidade máxima do estabelecimento da relação jurídica tributária: a prossecução do Interesse público.

Neste sentido, é consensual referir que a natureza jurídico-constitucional do princípio da igualdade assenta em critérios de igualdade objetiva material que não de mera igualdade formal perante a lei. Ora, é precisamente essa substância material do princípio da igualdade, enquanto agente promotor da igualdade através da lei, que impede o legislador do livre arbítrio³¹⁸. O princípio da igualdade, impõe, assim, que a situações semelhantes seja conferido tratamento idêntico, e situações dissemelhantes um tratamento diferente. Pelo que, há que ponderar os valores jurídicos em causa, e indagar se o eventual desvio ao princípio da igualdade é justificado. No que tange ao estabelecimento da responsabilidade do artigo 27.º da LGT, vimos que ele assenta na especial necessidade de garantia e segurança na cobrança dos impostos devidos por pessoas que detêm uma exígua conexão com o território nacional. Na verdade, sem a instituição de um mecanismo universal de retenção na fonte nos pagamentos efetuados a entidades não residentes³¹⁹ a cobrança coerciva dos débitos tributários destas pessoas revela-se de difícil concretização, o que por sua vez faz perigar o financiamento da satisfação das necessidades coletivas. Ora, é entre a ponderação e valoração destes dois bens jurídicos – a salvaguarda da capacidade contributiva do gestor de bens ou direitos e a salvaguarda do financiamento do Interesse público, mediante cobrança efetiva dos créditos tributários – que parece justificar-se a desconsideração da capacidade

³¹⁸ Cfr. CANOTILHO, Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa – Anotada*, Vol. I, Coimbra Editora, 2014, Coimbra, pág. 816.

³¹⁹ À semelhança do que sucede no ordenamento jurídico-tributário espanhol.

contributiva do gestor de bens ou direitos. Dito de outro modo, a instituição de um regime que desconsidera a capacidade contributiva do responsável tributário deve encontrar fundamentação num bem jurídico superior, neste caso a asseveração do Interesse público. Assim, pensamos que o princípio material da igualdade tributária não proíbe, antes aconselha a criação de normas legais que mitiguem a insegurança de que padece a tributação de entidades não residentes. Cremos que foi segundo este nexo que o legislador criou um regime que permite responsabilizar as pessoas que detêm uma estreita ligação funcional com as entidades não residentes pelos impostos devidos por estas.

Por tratar-se de impostos que o gestor de bens ou direitos nunca viria a pagar enquanto contribuinte direto, a aplicação da responsabilidade prevista no artigo 27.º da LGT deve operar de forma excecional e ser aferida casuisticamente, mediante cada caso em concreto.

Por outro lado, apesar desta responsabilidade não ter nenhuma relação com a capacidade contributiva do gestor de bens ou direitos, pois que encontra-se associada à garantia uma dívida alheia, poderão os responsáveis solidários exercer o direito de regresso em relação à entidade não residente³²⁰.

7. Pressupostos substantivos geradores da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos

Aqui chegados, cumpre-se efetuar a decomposição jurídico-sistemática do corpo normativo do artigo 27.º da LGT. Começaremos, primeiramente, por determinar o sentido e alcance da previsão normativa, para posteriormente abordarmos a correspondente estatuição que se reporta à imposição da responsabilidade solidária,

³²⁰ Pese embora, pelas mesmas razões que levaram a criação do regime de responsabilidade do artigo 27.º da LG, o exercício do direito de regresso por parte do gestor afigure-se de utópico interesse prático.

anteriormente por nós abordada em termos gerais. As normas jurídicas comportam uma previsão normativa dos casos da vida real e concreta aos quais se destinam, em abstrato, a consequência prevista para a sua verificação, ou seja, a estatuição da norma. No que ao presente regime diz respeito, podemos dizer que estamos perante uma previsão normativa complexa na medida em que exige se a verificação e correlação de diferentes conceitos normativos, uns plenamente jurídico-privados, outros exclusivamente jurídico-tributários. Tais conceitos previsionais reportam-se em primeiro lugar à própria figura *do gestor de bens ou direitos*, ao conceito de *(não) residente* e ao de *(sem) estabelecimento estável*. Por razões de facilidade expositiva adotaremos uma sequência de abordagem diversa da do normativo, relegando para o final do capítulo a análise da figura do gestor de bens ou direitos.

7.1. Entidades não residentes

Conforme se retira do preceito e respetiva epígrafe, estão expressamente excluídos os casos de gestão de bens ou direitos de pessoas singulares e de pessoas coletivas, que sejam residentes em território nacional. Trata-se de uma verdadeira norma de incidência³²¹ que visa a responsabilização das pessoas que procedam à gestão de bens ou direitos de entidades não residentes, tendo como escopo por um lado, as funções que são acometidas a essas pessoas, e por outro a especial relação funcional que possuem com as entidades não residentes por si geridas em território português, uma vez que aquelas agem como verdadeiras intermediárias destas perante a autoridade tributária. Reputa-se, portanto, de fundamental importância o recorte conceptual e jurídico-tributário do estatuto de *(não) residente*, na exata medida que a atribuição dessa qualidade (ao *gestido*) consubstancia-se *condito sine qua non* à responsabilização do gestor de bens ou direitos, pelo cumprimento das obrigações tributárias daquele. Para o efeito, determinaremos uma noção *a contrario*³²² de *não residente*, ora para pessoas singulares, ora para pessoas coletivas.

³²¹ Cfr. PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 252.

³²² Por referência, naturalmente, à noção de residente.

7.1.1. Pessoas singulares

O conceito de *residência* a que se refere o artigo 27.º da LGT relaciona-se com o de domicílio tributário³²³ regulado pelo artigo 19.º da LGT³²⁴, no entanto, além de não se confundirem, o primeiro representa uma categoria conceptual mais vasta que o segundo³²⁵. O conceito de residência implica as hipóteses de plano externo: de normas tributárias substantivas, nomeadamente de sujeição e extensão à obrigação tributária³²⁶; porquanto o conceito de domicílio tributário prende-se com normas de natureza adjetiva internas, nomeadamente no que diz respeito às comunicações ao contribuinte, ou fixação de competência ao nível interno da autoridade tributária para a prática de certos atos. Por referência ao presente tema, destacamos os seguintes efeitos procedimentais e processuais derivados da fixação do domicílio tributário³²⁷:

- O órgão de execução fiscal para competente para notificar o devedor da quantia em dívida, é o do serviço de finanças do domicílio ou sede do devedor (cfr. artigo 95.º, n.º 1 e 2 do CPPT);

- O direito de audição prévia deve ser exercido no prazo a fixar pela autoridade tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio tributário do contribuinte (cfr. artigo 60.º, n.º 4 da LGT);

- É da competência do tribunal de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal (cfr. artigo 151.º, n.º 1 do CPPT).

³²³ Além do objeto da presente dissertação – a responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes – a definição do domicílio tributário configura-se de extrema importância para relação jurídica tributária, não apenas por constituir o seu referencial geográfico, o elo de conexão de uma pessoa a determinado ordenamento jurídico, porquanto constitui critério para o exercício de direitos e constituição de obrigações tributárias. Desde logo, porque é o local para onde serão enviadas as notificações e citações da autoridade tributária. Sendo obrigatória a sua comunicação nos termos do artigo 19.º, n.º 3 da LGT e 43, n.º 1 do CPPT, constituindo a sua inobservância uma contraordenação tributária nos termos do artigo 117.º, n.º 4 do RGIT.

³²⁴ V. artigo 23.º do DL n.º 14/2013, de 28 de janeiro.

³²⁵ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 42.

³²⁶ Cfr. artigos 15.º e 16.º do CIRS e 4.º do CIRC.

³²⁷ Sem embargo de outros.

Por outro lado, cumpre referir que a noção de domicílio tributário é distinta da sua congénere civil, porquanto aquela abrange quer as pessoas singulares quer coletivas, contrariamente à noção de domicílio civil^{328 329}. Pelo que, estando diante de um sujeito passivo conexionado a mais que um ordenamento jurídico, interessará, desde logo, saber se este é uma pessoa singular ou coletiva, pois que serão distintos os respetivos critérios de aferição da residência.

A LGT não confere uma noção unitária de domicílio tributário, contudo estabelece indícios para a sua delimitação conceptual, nomeadamente por meio de remissões para outros conceitos. Com efeito, diz-nos o artigo 19.º, n.º 1, al. a) da LGT que salvo disposição em contrário o domicílio fiscal das pessoas singulares é o seu local de *residência habitual*. Desta forma, podemos dizer que a *residência habitual* consubstancia-se conceito âncora do domicílio tributário³³⁰.

Importa, por isso, refletir um pouco sobre o conceito de *residência habitual*. Em primeira linha este será aquele que resulta da lei civil³³¹, porém os códigos fiscais consagram importantes desvios à noção civilística de *residência habitual*, mormente o artigo 16.º do CIRS, que afastam a noção civil. Analisemos, então, as duas dimensões de *residência habitual*: a civil e a que resulta do IRS.

7.1.1.1. Conceito civilístico de *residência habitual*³³²

Ora, também o domicílio voluntário civil previsto pelo artigo 82.º do CC^{333 334}, estabelece uma correlação com o lugar da residência habitual da pessoa. Pelo que, em princípio, o conceito *residência habitual* do artigo 19.º da LGT, coincide com o domicílio

³²⁸ O que desde logo se atesta pelo *poder-dever* de a autoridade tributária alterar/atualizar oficiosamente o domicílio tributário do contribuinte quando disponha dos elementos necessários para o efeito nos termos do artigo 19.º, n.º 9 da LGT. Contrastando, assim, com a natureza voluntária que o conceito de domicílio assume na relação jurídica civil.

³²⁹ V. artigos 82.º e 159.º do CC e 4.º do CIRC.

³³⁰ No mesmo sentido V. MARTINEZ, Soares, Op. Cit., pág. 257.

³³¹ Cfr. artigo 11.º, n.º 2 da LGT.

³³² O critério da residência habitual é amplamente acolhido em diversos ordenamentos jurídico-tributários, nomeadamente pelas legislações brasileira, espanhola e alemã, Cfr. MARTINEZ, Soares, Op. Cit., pág. 257.

³³³ Ao abrigo do comando interpretativo do artigo 11.º, n.º 2 da LGT.

³³⁴ Dispõe o artigo 82.º do CC: “1. A pessoa tem domicílio no lugar da sua residência habitual; se residir alternadamente em diversos lugares, tem-se por domiciliada em qualquer um deles. 2. Na falta de residência habitual, considera-se domiciliada no lugar da sua residência ocasional ou, se esta não puder ser determinada, no lugar onde se encontrar”.

voluntário civil³³⁵. A este propósito, Carlos Alberto da Mota Pinto³³⁶ refere que o domicílio voluntário civil não se confunde com a mera residência, isto é, com o local onde a pessoa se encontra a viver ocasionalmente, “*mas será sem dúvida a residência habitual onde a pessoa vive normalmente, onde costuma regressar após ausências mais curtas ou mais longas que nos fornece o critério do artigo 82.º do CC*”. É o local, acrescentamos nós, onde a pessoa possui o seu centro de vital de interesses, onde possui uma relação patrimonial e extrapatrimonial (por vezes afetiva) tal que a faça habitar nele preferencialmente. O estabelecimento do domicílio bem como o seu termo derivam de um ato voluntário (de residir habitualmente num certo local ou de aí exercer uma profissão). Trata-se de um simples ato jurídico, verificando-se por força da lei os respetivos efeitos jurídicos, ainda que a pessoa não tivesse os tivesse em consciência ou até os quisesse impedir³³⁷.

À luz desta exposição, o apuramento da qualidade de (*não*) residente não aparenta revestir-se de particulares dificuldades: considerar-se-ão residentes em território nacional as pessoas que nele habitualmente residam, nos termos anteriormente citados e *não residentes, a contrario*, os que vivam normalmente fora do país. Devendo o sujeito passivo, para efeitos do artigo 9.º, n.º 1, al. b) do DL n.º 14/2013, de 28 de janeiro³³⁸, indicar como domicílio tributário a sua residência habitual, seja esta localizada no território nacional ou no estrangeiro, consoante o caso. Esta conceção de *residência habitual*³³⁹ resulta, portanto, da situação fáctica e voluntária de uma pessoa residir habitualmente em determinado local, dentro ou fora do país.

Todavia, o critério de *residência habitual* civil é inúmeras vezes afastado por razões de ordem funcional, como sucede para efeitos de IRS. Na verdade, no âmbito das relações tributárias a residência habitual voluntária, acaba por perder muita da sua relevância em favor do conceito de *residência habitual* disposto pelo CIRS, tratando-se

³³⁵ Cfr. MORAIS, Rui, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, 2016, Coimbra, pág. 21 e PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 159.

³³⁶ Cfr. MOTA PINTO, Carlos Alberto da, Op. Cit., pág. 262.

³³⁷ *Ibidem*, pág. 263.

³³⁸ Diploma que institui o número de identificação fiscal e disciplina as condições e procedimentos da sua atribuição.

³³⁹ E por inerência, a aceção de domicílio voluntário civil, cfr. artigo 82.º, n.º 1 do CC.

esta de uma verdadeira residência/domicílio tributário. Vejamo-la com o devido cuidado.

7.1.1.2. Conceito de *residência habitual* no IRS

Em termos gerais a condição de residente supõe a presença física, real ou presumida, num determinado território nacional, implicando uma certa ligação sócio-económica da pessoa ao mesmo, em moldes dela participar na vida em comunidade e desfrutar dos bens e serviços prestados por esse Estado. Normalmente o residente terá património nesse território e nele auferirá rendimentos, ou pelo menos uma parte deles. Para tanto, a residência constitui o elemento de conexão comumente aceite para expressar a ligação sócio-económica mais íntima entre uma pessoa e um dado ordenamento jurídico³⁴⁰.

Com efeito, a questão da *residência habitual* coloca-se com outra desenvoltura quando estejam em causa não residentes que auferam determinados rendimentos sujeitos a IRS em Portugal, torna-se óbvia, aqui, a autonomização conceptual entre as noções de residência e domicílio tributário. Na verdade, a qualidade de residente ou não residente independe da situação do domicílio tributário do sujeito passivo, podendo não ser coincidentes³⁴¹. Por conseguinte, para efeitos de IRS³⁴², a determinação da qualidade de residente é feita exclusivamente por recurso às regras estabelecidas pelo respetivo código.

A circunstância de os sujeitos passivos serem considerados residentes em território nacional é de fulcral importância, não apenas para a determinação do pressuposto da responsabilidade tributária de eventuais gestores de bens ou direitos, mas porque consiste no critério de sujeição (espacial) a IRS³⁴³. Destarte, caso os

³⁴⁰ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, 2016, Coimbra, pág. 17.

³⁴¹ A este respeito, Rui Morais afirma: “a questão de saber se alguém é ou não residente em Portugal é independente da do domicílio fiscal. Aquele que efetivamente transferiu a sua residência para o estrangeiro não pode mais ser considerado residente em Portugal, mesmo que nos registos da administração fiscal continue a figurar como domiciliado em Portugal (mesmo que por omissão dele, sujeito passivo, em promover a necessária alteração). A nosso ver, o domicílio fiscal não constitui, no plano internacional qualquer presunção de residência”, Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, 2016, Coimbra, pág. 22, anotação 25.

³⁴² E somente para efeitos deste imposto, Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 42.

³⁴³ Como o seu próprio nome indica, os sujeitos passivos de IRS são as pessoas físicas. Assim, há que começar por distinguir entre residentes e não residentes, uma vez que, para além de uma incidência diversa, a própria natureza do imposto é diferente em cada um dos casos, Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, 2016, Coimbra, pág. 22, anotação 16.

contribuintes sejam considerados residentes serão tributados pela globalidade dos seus rendimentos incluindo os obtidos no estrangeiro, conforme resulta do artigo 15.º, n.º 1 do CIRS – tributação mundial ou pessoal³⁴⁴ dos rendimentos -, enquanto que os não residentes, serão tributados apenas pelos rendimentos obtidos em território nacional – princípio da tributação da fonte ou real -, como dispõe o número 2 do mesmo preceito.

Ora, no que toca a dívidas de IRS, tal desiderato permite-nos desde logo isolar o *quid* da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos, na medida em que estes apenas responderão pelos rendimentos obtidos em Portugal pelos seus *gestidos*, pois apenas esses são alvo de tributação pelo ordenamento tributário português.

Assim, face à legislação interna, e face à legislação de outros Estados, o âmbito e forma de sujeição a tributação irá depender dos contribuintes serem ou não considerados como residentes em território nacional, pelo que é imperativo que o ordenamento jurídico-tributário defina de forma objetiva e clara quem se considera residente para efeitos tributários³⁴⁵.

Os critérios de aferição da residência são apresentados pelo artigo 16.º do CIRS, ocorrendo que as CDT estabelecem regras de “desempate” que permitem qualificar um contribuinte como residente em apenas um dos Estados contratantes quando por força dos ordenamentos jurídico-tributários internos, sejam considerados residentes em ambos os Estados³⁴⁶. Vejamos então os critérios à luz dos quais os sujeitos passivos consideram-se residentes em território nacional.

α) O critério da permanência (ou temporal)

De acordo com a alínea a) do número 1 do artigo 16.º do CIRS, são considerados residentes em território português as pessoas que no ano da obtenção de rendimentos hajam permanecido nele por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer

³⁴⁴ V. artigo 13.º, n.º 2 da LGT.

³⁴⁵ O que, como já referimos tem influência direta no pressuposto e objeto da responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes.

³⁴⁶ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, 2016, Coimbra, pág. 18.

período de 12 meses com início ou fim no ano em causa. Determinando o número dois daquele preceito que para efeitos de permanência, considera-se como dia de permanência em território nacional, qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo. Relativamente a este ponto, é de comentar a eventual impossibilidade, em geral, de se comprovar o tempo de permanência do sujeito passivo no âmbito da União Europeia atenta a inexistência de fronteiras e a não exigibilidade de passaportes decorrentes da livre circulação de pessoas no território da União Europeia.

β) Critério da habitação

Porém, ao abrigo do artigo 16.º, n.º 1, al. b) do CIRS, tendo o contribuinte permanecido por tempo inferior a 183 dias, é considerado residente se dispor em território português, num qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa, de habitação em condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual (neste caso a residência assenta na convicção de que a permanência prevista no ponto anterior vai continuar)³⁴⁷.

De salientar é que ao abrigo do artigo 16.º, n.º 2 do CIRS, para efeitos de aplicação do conceito de residência, considera-se como dia de presença em território português qual dia completo ou parcial que inclua dormida no mesmo.

γ) Deslocação da residência para paraísos fiscais

Questão igualmente importante para a determinação da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos³⁴⁸, é a de saber se os seus representados de nacionalidade portuguesa hajam deslocalizado a sua residência fiscal para país, território ou região sujeito a um regime claramente mais favorável, constante da lista aprovada por Portaria do Ministério das Finanças³⁴⁹. Pois, em tal circunstância dispõe o artigo 16.º, n.º 6 do CIRS que são havidos como residentes em Portugal no ano que se verifique a mudança

³⁴⁷ Não nos cabe aqui desenvolver as hipóteses legais das alíneas c) e d) do número 1 do artigo 16.º do CIRS por extravaso do objeto do trabalho.

³⁴⁸ E naturalmente para o âmbito de incidência do IRS.

³⁴⁹ Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro.

e nos quatro anos seguintes, salvo se o interessado provar que a mudança se deveu a motivos justificáveis³⁵⁰. Trata-se de uma norma anti-abuso específica para evitar o abuso de conexão territorial, com vista ao combate à fuga e evasão fiscais, pretendendo suprimir situações de mudança de residência para aqueles territórios por razões exclusivamente fiscais, isto é, situações planeamento fiscal *extra legem*. Trata-se, todavia, de uma presunção ilidível, ou seja, o sujeito passivo poderá provar que a alteração de residência para aquele território se deveu a *razões atendíveis*³⁵¹.

δ) A residência fiscal parcial

De sublinhar é o novo conceito de residência introduzido com a reforma do IRS aprovada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro e que entrou em vigor em 2015. Com efeito, foi adicionado o número 3 ao artigo 15.º do CIRS, estabelecendo um inovador conceito de residência tributária parcial, rompendo com o anterior paradigma conceptual de residência tributária para efeitos de IRS. Esta introdução veio na sequência da crescente globalização da atividade económica que tem, inevitavelmente, incrementado o número de situações em que, no decurso do ano fiscal, pessoas singulares estão sujeitas a residir em dois Estados³⁵².

³⁵⁰ Nomeadamente o exercício de uma atividade profissional naquele território por conta de entidade patronal domiciliada em território nacional.

³⁵¹ Por outro lado, tal situação – condição de residente por força da referida norma anti abuso – apenas subsistirá enquanto o sujeito se mantiver a residência nesse *paraíso* fiscal, cessando tal aplicação no ano que o sujeito se torne residente tributário, em país, território ou região distinto daquele, cfr. artigo 16.º, n.º 7 do CIRS.

³⁵² A propósito da necessidade subjacente à criação do conceito de residência fiscal parcial destacamos as razões apontadas pela Comissão da reforma do IRS de 2014, segundo a qual: “A recente crise que atingiu Portugal fez crescer o número de residentes fiscais portugueses que saíram de Portugal para procurar trabalho noutros países, bem como, por força da reconversão do negócio de muitas empresas portuguesas, fez aumentar o número de colaboradores de empresas portuguesas destacados para exercer funções no estrangeiro. A maioria das vezes, tais deslocações sucedem no decorrer de um ano fiscal, suscitando questões complexas de determinação da residência fiscal. A legislação interna portuguesa não tem uma disposição que incorpore os comentários da Convenção Modelo da OCDE em matéria de resolução de conflito de residências fiscais. Nos termos destes comentários, sempre que existe um conflito de residências fiscais, a solução deve ser aferida relativamente a diferentes momentos do ano, podendo assim o estatuto de residente, relativamente a determinado sujeito passivo, ser diferente em diversos períodos do mesmo ano. Ou seja, de acordo com tais comentários, a resolução deste conflito de residências fiscais faz-se com recurso ao conceito conhecido como “residência fiscal parcial”. Tal solução permite a resolução equilibrada destes conflitos de residência, na medida em que o sujeito passivo é tratado como residente fiscal, e, portanto, suscetível de estar sujeito a tributação sobre os rendimentos auferidos mundialmente no local onde efetivamente reside em determinado período de cada ano. Em termos práticos temos, atualmente, que, durante o primeiro semestre de cada ano fiscal, a maioria dos sujeitos passivos atua no pressuposto da sua qualificação como residentes fiscais em Portugal, cumprindo as obrigações fiscais exigidas em tal situação. Contudo, sempre que um sujeito passivo muda de residência no primeiro semestre, passa a qualificar como não residente fiscal para a totalidade do ano. Isto significa a alteração de todas as obrigações fiscais que foram cumpridas até então, incluindo retenções na fonte de imposto (por alteração das taxas aplicáveis) e obrigações declarativas das entidades pagadoras. Inversamente, a regra de ter habitação permanente a 31 de dezembro de cada ano implica necessariamente que todos os sujeitos passivos que passem a residir em território português qualifiquem-se como residentes fiscais para todo o ano, independentemente da data de chegada a Portugal. Tais regras dificultam em muito a mobilidade internacional dos sujeitos passivos. Para além da necessidade de dirimir conflitos de residência fiscal, sendo os sujeitos passivos qualificados, ao abrigo da lei interna, como residentes fiscais em Portugal mesmo relativamente a períodos em

Este conceito de residência tributária prevê uma articulação e conexão direta entre o período de efetiva residência em território nacional e a qualidade de residente tributário em Portugal.

De acordo com este regime, as pessoas que preenchem as condições das alíneas a) e b) do número 1 do artigo 16.º do CIRS consideram-se residentes desde o primeiro dia de permanência em território nacional, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano civil anterior, caso em se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições referidas. Por outro lado, a perda de condição de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, conforme estabelece a conjugação normativa dos números 3 e 4 daquele artigo. Assim, e de acordo com o número 3 do artigo 15.º do CIRS, passou a prever-se que o âmbito de sujeição que distingue os *residentes* (tributação mundial ou pessoal ilimitada) dos *não residentes* (princípio da fonte ou obrigação limitada aos rendimentos obtidos em território português) se aplica aos casos de residência parcial relativamente a cada um dos estatutos de residência.

Acreditamos que a compreensão da complexidade operacional deste conceito de residência tributária é de fundamental importância para a verificabilidade do pressuposto da responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos. Com efeito, este regime trás à luz uma nova e complexa realidade traduzida na possibilidade de uma pessoa ser considerada residente e não residente dentro do mesmo ano civil³⁵³, o que por sua vez, pode implicar que a pessoa do gestor de bens ou direitos (*a contrario* com o estatuto de residente do devedor originário) seja responsável tributária durante apenas uma parte do ano³⁵⁴. Pelo que, importa analisar um pouco melhor como opera este novo regime.

que não viveram em território português, haverá que proceder à eliminação da dupla tributação internacional, o que aumenta a complexidade das obrigações declarativas e aumenta as situações de crédito de imposto por dupla tributação internacional. Acresce que, se um sujeito passivo sair de Portugal antes do fim do primeiro semestre, (qualificando como não residente fiscal em Portugal relativamente a todo esse ano) e passar a residir no território de um Estado que apenas o considere residente fiscal a partir da data em que fixar residência nesse território, existirá um período do ano em que tal sujeito passivo não qualifica como residente fiscal em território algum. A título meramente exemplificativo, tal situação pode ocorrer relativamente a diversos países que são destinos frequentes de emigrantes portugueses (Brasil, Canada, EUA, Dinamarca, França, Irlanda, Luxemburgo, Reino Unido, Suécia, Suíça, entre muitos outros)”. Cfr. Projeto da Reforma do IRS da Comissão Para A Reforma Do Imposto Sobre O Rendimento Das Pessoas Singulares – 2014, pág. 49. Disponível para em <http://www.portugal.gov.pt/media/1548208/20140930%20mf%20Rel%20Comissao%20Reforma%20IRS.pdf> (consultado em 13-08-2017).

³⁵³ Nestes casos, sempre que, no mesmo ano, o sujeito passivo tenha, em território nacional, dois estatutos de residência, deverá proceder à entrega de uma declaração de rendimentos relativa a cada um deles, cfr. artigo 57.º, n.º 6 do CIRS.

³⁵⁴ No que se refere às dívidas tributárias a título de IRS do seu gestido (devedor originário).

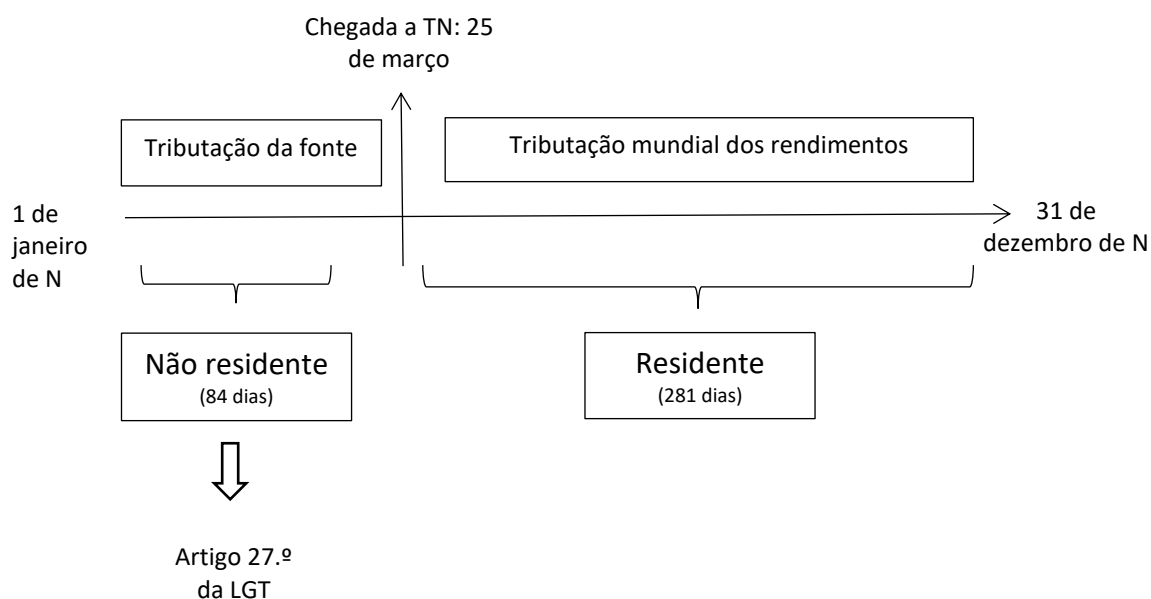
Como se disse, a residência parcial permite que o contribuinte seja considerado residente em território nacional apenas durante uma parte do ano, desde que nele haja permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses. O contribuinte também considerar-se-á residente caso, tendo permanecido por um período de tempo inferior a 183 dias, disponha de habitação em território nacional em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.

Assim, preenchendo estas condições, o contribuinte considera-se residente em território nacional a partir do primeiro dia de permanência, entendendo-se por dia de presença qualquer dia completo ou parcial que inclua dormida, cessando a residência no último dia de permanência em território nacional.

Complementarmente a este regime, o legislador estabeleceu no artigo 19.º, n.º 5 da LGT³⁵⁵ que, sempre que se altere o estatuto de residência de um sujeito passivo, este deve comunicar, no prazo de 60 dias, tal alteração à autoridade tributária.

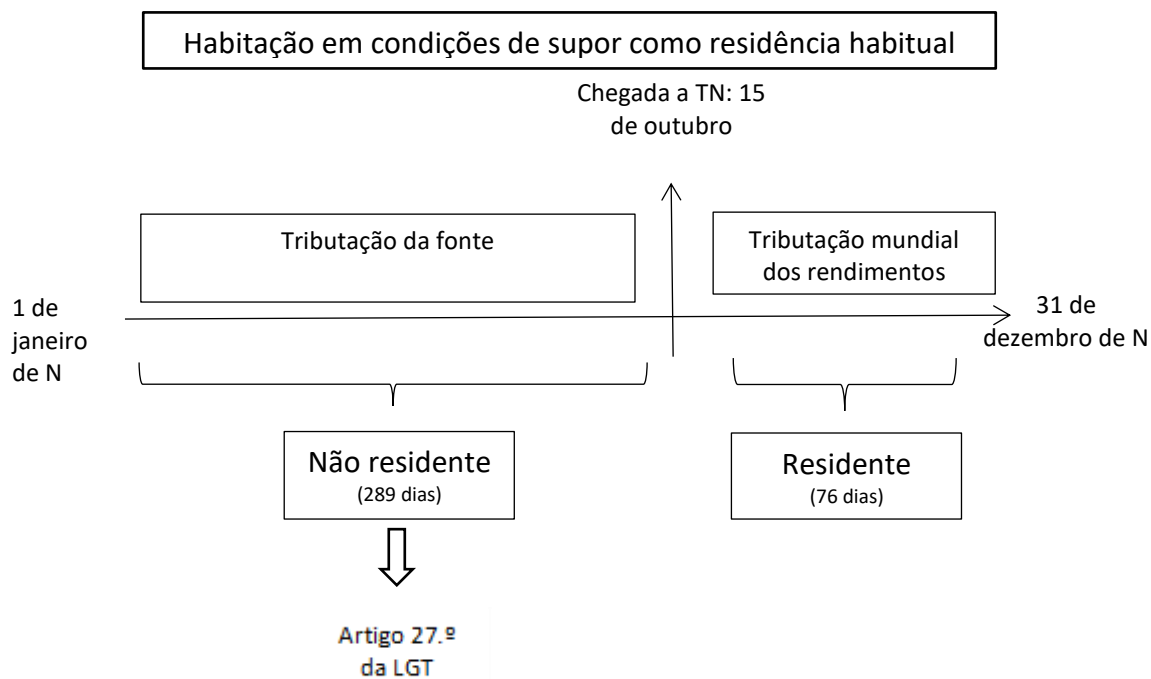
Em termos esquemáticos podemos traduzir as principais vicissitudes do conceito de residência parcial do seguinte modo:

- Residência parcial (δ) Vs. Critério temporal (α):

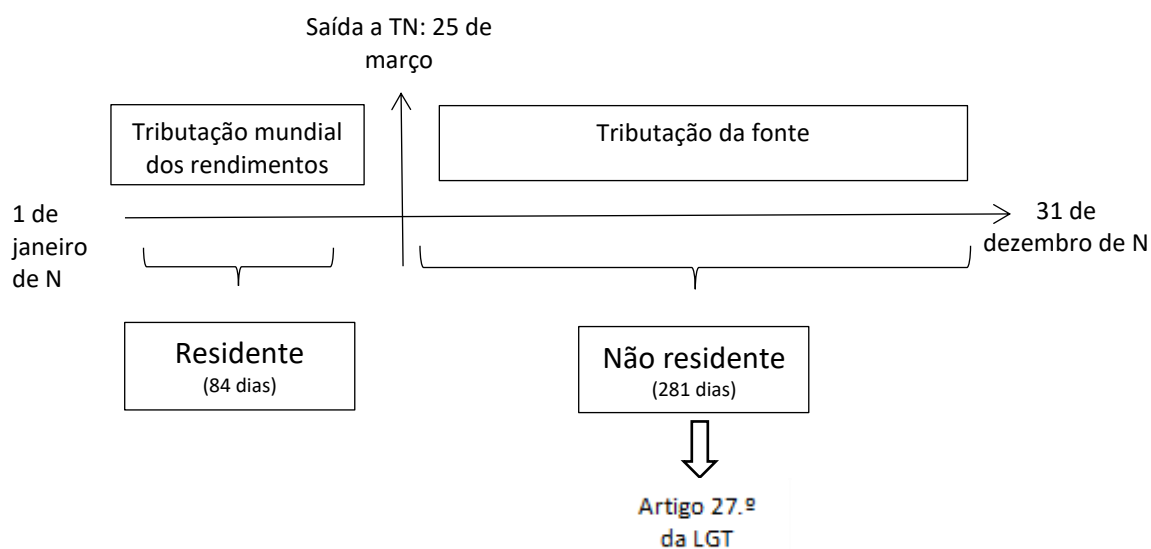


³⁵⁵ Através da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

- Residência parcial (δ) Vs. Critério habitação (β):



- Perda de qualidade de residente (artigo 16.º, nº 4 do CIRS):



É de salientar que os não residentes quando auferirem rendimentos em território nacional sujeitos a IRS, deverão para efeitos tributários designar um representante fiscal para efeitos de garantia do cumprimento dos seus deveres e direitos tributários, conforme dispõe o artigo 130.º, n.º 1 e 19.º, n.º 5 da LGT. No entanto, essa designação

é facultativa relativamente a não residentes que possuam residência fiscal em Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, nos números 2 do mesmo preceito legal do CIRS e 9 do artigo 19.º da LGT. Assim, os interessados que pretendam inscrever-se como não residentes tributários, devem apresentar procuração ou contrato de mandato com representação com o representante fiscal bem como a identificação civil e fiscal do representante³⁵⁶. Porém, há que ter cautela com os conceitos adiantados. É que, a noção de representante fiscal não deve ser confundida com a de gestor de bens ou direitos, ideia que se retira sem dificuldade do artigo 9.º, n.º 3 do DL n.º 14/2013, de 28 de janeiro. Todavia este será um tema que abordaremos à frente com o merecido rigor.

Existem, no entanto, exceções ao regime de residência parcial, do qual destacamos os seguintes.

Primeiramente há que fazer referência à exceção ao regime de residência parcial que faz o artigo 16.º, n.º 3 “*in fine*” do CIRS. Segundo tal preceito, o sujeito passivo que haja sido residente em território português em qualquer dia do ano anterior (ano N-1), considerar-se-á como residente desde o primeiro dia do ano em que se tenha mudado para território nacional, isto é, desde 1 de janeiro do ano N³⁵⁷. Simetricamente, dispõe o número 16 do mesmo preceito que considera-se, ainda, residente em território português durante a totalidade do ano (ano N-1), o sujeito passivo que volte a adquirir a qualidade de residente no ano subsequente (ano N) àquele em que perdeu aquela mesma qualidade (último dia de permanência)³⁵⁸.

Como se vê, este novo conceito de residência parcial e respetivas exceções poderão não ser fáceis de operacionalizar. Por outro lado, não deixa de lançar pertinentes questões quanto à efetivação da responsabilidade do gestor de bens ou direitos, visto que uma entidade pode ser considerada simultaneamente de *residente* e *não residente* durante o mesmo ano, tornando-se necessário aferir em qual desses momentos o gestor de bens ou direitos praticou atos (realizou factos tributários) em

³⁵⁶ Cfr. artigo 10.º, n.º 3, al. b) e c) do DL n.º 14/2013, de 28 de janeiro (diploma que procede à sistematização e harmonização do número de identificação fiscal).

³⁵⁷ Trata-se de um regime de salvaguarda (à entrada), por forma a evitar situações de abuso de conexão e evasão fiscal, por via de sucessivas alterações da residência tributária, obtendo, assim, períodos em que o sujeito passivo é tributado apenas pelos rendimentos obtidos em território nacional.

³⁵⁸ Trata-se, aqui, de um regime de salvaguarda simétrico ao primeiro (à saída).

nome e por conta do seu gestido cuja satisfação do correspondente tributo encontra-se em falha.

7.1.1.3. Dos residentes não habituais em IRS: breve referência

Dedicaremos agora algumas palavras, parcas, no sentido de esclarecer o quadro geral deste regime relativamente aos seus eventuais efeitos jurídicos no âmbito responsabilidade tributária pela gestão de bens ou direitos de entidades não residentes. Neste sentido, preocupa-nos, antes de mais, esclarecer que o que aqui está em causa, não é um novo conceito de residência tributária, suscetível de imprimir um critério distinto de aferição da conexão territorial a fim de considerar a alteração do estatuto do contribuinte como *residente* ou *não residente*. Trata-se, *apenas*, do estabelecimento de um regime especial de tributação³⁵⁹ para as pessoas que preenchendo os pressupostos do mesmo, voluntariamente requeiram a sua aplicação. A teleologia subjacente ao presente regime diz respeito à fixação de residência em território nacional de certos grupos profissionais (e pensionistas) cuja atividade produz elevado valor acrescentado para economia, procurando, também por essa via, a captação de rendimento tributável externo para *dentro de fronteiras*, dinamizando o desempenho da receita fiscal e da economia nacional.

Dito regime encontra-se disciplinado nos números 8 a 12 do artigo 16.º do CIRS, determinando o número 8, *ab initio*, que para se considerarem residentes não habituais, os sujeitos passivos têm de adquirir a qualidade de residentes em Portugal de acordo

³⁵⁹ De acordo com o relatório do Orçamento de Estado para 2009, a adoção deste regime é justificada tendo em consideração as seguintes duas ordens de ideias: (1) experiências semelhantes de sucesso noutros países, nomeadamente no Reino Unido, na Suíça e também na Espanha, onde foi criado um código fiscal específico para os sujeitos passivos não residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004. De 5 de marzo); (2) as boas condições que Portugal apresenta (nomeadamente ao nível do clima, património cultural, baixa criminalidade, reduzido custo imobiliário...) para atrair e fixar segmentos profissionais de atividades de valor acrescentado (V. Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro) e determinados grupos de pessoas, nomeadamente os titulares das popularmente denominadas reformas douradas estrangeiras. Concluindo-se naquele relatório que a forma mais adequada de criar este tipo de regime passa por delimitar o universo de sujeitos aos quais o mesmo possa ser aplicado, com referência à anterior residência fiscal, visando aqueles que, tornando-se residentes em território português, não tenham sido tributados como tal, em sede de IRS, em nenhum dos cinco anos anteriores, cfr. Relatório do Orçamento do Estado para 2009, pág. 43, disponível para consulta em: <https://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/oe/2009/RelatorioOE2009.pdf> (consultado em 15/08/2017).

com as regras previstas no número 1, por nós já analisadas e, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores³⁶⁰.

Obtido este estatuto, e conforme decorre dos números 9 e 10 do artigo 16.º do CIRS, o sujeito passivo adquire o direito a ser tributado em IRS como residente não habitual, pelo período de 10 anos consecutivos, a contar do ano, inclusive, em que for inscrito como residente em território português. Constatase, portanto, a aquisição de residência tributária como pressuposto de acesso ao citado regime especial de tributação

Não nos compete, por extrapolar o objeto do presente trabalho, efetuar uma análise jurídico-sistemática do regime tributação dos *residentes não habituais*³⁶¹. Porquanto, somente pretendemos desfazer o eventual equívoco de que os *residentes não habituais* se encontram abrangidos pela previsão da norma do número 1 do artigo 27.º da LGT. Não estão. Efetivamente, como procuramos demonstrar, o *residente não habitual* considera-se, pela lei, um verdadeiro residente nos termos do artigo 16.º, n.º 1, al. a) e b) do CIRS, constituindo esta qualidade condição daquela. Tratam-se, por assim dizer, de verdadeiros residentes tributários, cuja única particularidade reside na consagração de um regime especial de tributação para estes³⁶², pelo que estas pessoas encontram-se fora da previsão normativa do artigo 27.º da LGT. Conclui-se, assim, que aos eventuais gestores de bens ou direitos destas pessoas é vedada a aplicação do regime de responsabilidade supramencionado.

7.1.2. Pessoas coletivas

No que concerne às pessoas coletivas não residentes, verifica-se que o artigo 19.º, n.º 1, al. b) da LGT elege como seu domicílio, o local da sua *sede* ou *direção efetiva*,

³⁶⁰ Casalta Nabais define a noção de residente habitual do seguinte modo: “*Trata-se de estrangeiros ou nacionais que não tenham residido em Portugal nos últimos cinco anos, os quais são objeto de um regime fiscal especial em sede de IRS*”, cfr. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 253.

³⁶¹ Podemos, contudo, adiantar que o traço fundamental deste regime consiste, a grosso modo, na tributação através de uma taxa especial de 20% (cfr. artigo 72.º, n.º 8 do CIRS) dos rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em território nacional em atividades de elevado valor acrescentado (definidas pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro). Ou seja, afastando-se assim a tributação mediante sujeição aos escalões progressivos de IRS (excetuando a opção pelo seu englobamento), cuja taxa máxima pode alcançar os 48%, cfr. artigo 68.º, n.º 1 do CIRS.

³⁶² Quando voluntariamente solicitado pelo sujeito passivo.

ou na falta destas, o seu *estabelecimento estável* em Portugal³⁶³. Constatase, portanto, que o domicílio tributário das pessoas coletivas é aferido em ordem de preferência a três conceitos diferentes: primeiro e segundo a sua *sede* ou *direção efetiva*; e terceiro o seu *estabelecimento estável*.

Para efeitos de Direito privado, a sede da pessoa coletiva é a que os respetivos estatutos fixarem, ou na falta da sua designação, o lugar em que funciona normalmente a sua administração, conforme dispõe o artigo 159.º do CC. No que às sociedades comerciais diz respeito dispõe o número 3 do artigo 12.º do CSC que “*a sede da sociedade constitui o seu domicílio, sem prejuízo de no contrato se estipular domicílio particular para determinados negócios*”. A sede corresponderá, assim, ao local designado pelo respetivo pacto social, constituindo elemento obrigatório do mesmo nos termos do artigo 9.º, n.º 1, al. e), cuja alteração está sujeita a registo obrigatório nos termos do artigo 3.º, n.º 1, al. o) do Código do Registo Comercial.

Em princípio, o domicílio tributário das pessoas coletivas corresponderá a um destes locais, nomeadamente o que conste dos respetivos estatutos sociais, não havendo, assim, questões de monta em caso do objeto social dos sujeitos passivos (pessoas coletivas) encontrar-se circunscrito a um único ordenamento jurídico, pelo que a sua localização produzirá efeitos somente no plano interno, isto é, na fixação da competência orgânica da autoridade tributária.

Entendido, assim, em sentido restrito, o estatuído naquela norma da LGT constitui um reflexo do princípio da territorialidade das leis tributárias, decorrente do artigo 13.º, n.º 1 da LGT. Ou seja, no sentido positivo significando que as normas tributárias portuguesas se aplicam em território português, e no sentido negativo que as leis tributárias estrangeiras não se aplicam no território português, de modo que a administração portuguesa se limita a aplicar as regras tributárias portuguesas^{364 365}. Contudo, a progressiva internacionalização da economia e a cada vez maior circulação de pessoas, levaram a que os Estados adotassem outros critérios, quer por via de CDT,

³⁶³ Importa recordar que o domicílio tributário não significa, necessariamente, residência tributária, porquanto estes são noções distintas e com diferente amplitude de abrangências, a propósito desta distinção V. ponto 7.1.1 do presente trabalho.

³⁶⁴ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge, Op. Cit., pág. 149.

³⁶⁵ No mesmo sentido V. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina 2009, Coimbra, pág. 14.

quer por via interna, consagrando diversos elementos de conexão que ultrapassam o velho princípio da territorialidade³⁶⁶.

Deste modo, quando a atividade da pessoa coletiva é suscetível de tocar vários ordenamentos jurídicos, o legislador, com o intuito de evitar a criação de *sedes fictícias* e *sociedades de domicílio*, admite que o domicílio tributário possa corresponder ao local da *direção efetiva*, em detrimento do local da *sede*, entendendo-se por aquele onde os negócios são dirigidos ou fiscalizados, isto é, onde são praticados os atos de gestão global da empresa³⁶⁷.

A questão do domicílio tributário, ou mais rigorosamente dizendo, a questão da localização da *sede* ou da *direção efetiva* das pessoas coletivas adquire primacial relevância no âmbito do IRC, onde constitui critério de aferência da sua qualidade de *residente* ou *não residente*³⁶⁸ e, consequentemente, do pressuposto da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos.

Porém, contrariamente ao que sucede com a gestão de bens ou direitos das pessoas singulares (para efeitos de IRS), no que toca aos sujeitos passivos de IRC, o pressuposto normativo³⁶⁹ não se preenche com a mera qualidade de não residente da *gestida*, pois, além de tal estatuto exige-se um pressuposto adicional negativo: a inexistência de estabelecimento estável em território português.

7.1.2.1. Conceito de residência no IRC

De acordo com o preceituado no número 3 do artigo 2.º do CIRC constata-se que o legislador consagrou um duplo critério de conexão para atribuição do estatuto de

³⁶⁶ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge, Op. Cit., pág. 149.

³⁶⁷ Cfr. XAVIER, Alberto, Op. Cit., pág. 397 e SOARES, Martinez, Op. Cit., pág. 258. Ainda por outras palavras, o local da *direção efetiva* corresponderá ao local onde são “*tomadas na sua substância, as decisões chave, tanto a nível de gestão, como a nível comercial, necessárias a condução das atividades da entidade, na sua globalidade*”, cfr. PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 160.

³⁶⁸ E naturalmente do âmbito de sujeição a este imposto.

³⁶⁹ Cfr. artigo 27.º, n.º 1 da LGT.

residente ao sujeito passivo. Destarte, para efeitos de IRC consideram-se residentes as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português.

Como já tivemos oportunidade de adiantar, o elemento de conexão da situação da *sede*³⁷⁰ revela-se um critério estritamente formal e, portanto, permissivo a manipulações por parte dos sujeitos passivos, de moldes a contornar as normas de incidência tributária. É neste sentido que a lei consagra, como alternativa, a localização da direção efetiva, pese embora não densifique o seu conceito. Todavia, a doutrina tem entendido esta no sentido anteriormente adiantado, isto é, o local onde se situa a administração central da empresa, onde são tomadas as decisões ordinárias da sua gestão³⁷¹.

Sob vestes de um conceito de fácil apreensão, o conceito de direção efetiva revela-se, cada vez mais, de difícil aplicação legal. A este propósito, Rui Morais repara que *“a estrutura dos grupos multinacionais (que não conhece as divisões correspondentes às fronteiras nacionais, cuja direção é, verdadeiramente, internacional) torna extremamente difícil, se não mesmo impossível, localizar num dado local a direção efetiva de cada uma das sociedades que a integram”*³⁷². Agravando esta ideia surge a informatização da gestão das grandes empresas, onde os métodos e modelos de decisão dos seus gestores e diferentes departamentos é cada vez mais virtualizado, podendo ocorrer em diferentes pontos do globo a partir de um qualquer terminal informático, inclusivamente dispensando uma infraestrutura fixa num qualquer ponto geográfico. Estes são, contudo, desafios atuais que se colocam à fiscalidade que, apesar da sua eminente relevância, extravasam o tema desta dissertação.

Importante é deixar claro que se consideram residentes em território nacional, as pessoas coletivas que aí instituem a sua sede ou localizem a sua direção efetiva, sendo, por isso mesmo, sujeitas a imposto pelo seu rendimento apurado numa base mundial, ou seja, por todo o seu rendimento independentemente dos factos tributários

³⁷⁰ Estipulado no contrato de sociedade.

³⁷¹ Cfr. XAVIER, Alberto, Op. Cit., pág. 397, SOARES, Martinez, Op. Cit., pág.258, PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 160, MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina 2009, Coimbra, pág. 15, ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 42., NABAIS, Casalta, Op. Cit. pág. 254, entre outros.

³⁷² Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina 2009, Coimbra, pág. 16.

que estiveram na sua origem se localizarem total ou parcialmente no estrangeiro, conforme artigo 4.º, n.º 1 do CIRC³⁷³.

A *contrario*, resulta mister considerar-se como não residentes as pessoas coletivas cuja sede ou direção efetiva se localize fora do território nacional, sendo tributadas de acordo com o princípio da fonte, mesmo que nele possuam um estabelecimento estável.

7.1.2.2. Pessoas coletivas não residentes: o estabelecimento estável

α) Com estabelecimento estável

É provável que na maior das vezes a pessoa coletiva ou investidor opte por constituir uma sociedade de direito local no país de destino (neste caso Portugal), cujo capital é titular, seja por razões de limitação de responsabilidade, seja por questões de gestão, entre outras. Todavia, pode assim não suceder. O ente não residente poderá limitar-se a criar um estabelecimento próprio noutro país. Perante tal circunstância – existência de estabelecimento estável de um não residente – constata-se a divergência entre a realidade económica e a realidade jurídica: o proprietário do estabelecimento estável é um não residente; a empresa corporizada no estabelecimento, considera-se residente³⁷⁴. Como decorre do artigo 11.º da LGT, nas leis tributárias deve prevalecer a substância económica, pelo que o estabelecimento estável é tratado como um verdadeiro ente residente autónomo, sendo tributado de acordo com as regras aplicáveis àqueles. Neste sentido, dispõe o artigo 4.º, n.º 2 e n.º 3 do CIRC que as pessoas que não possuam sede ou direção efetiva em território português são tributadas pelos rendimentos nele obtido, assim se considerando os rendimentos obtidos neste território imputáveis a estabelecimento estável aí situado.

³⁷³ Consubstancia-se, no fundo, na adaptação do princípio de tributação pessoal ilimitada importado do IRS, traduzida pela ideia da *subjetivação da incidência real* do imposto, passamos o paradoxo.

³⁷⁴ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina 2009, Coimbra, pág. 26.

Importa, assim, traçar uma breve noção de estabelecimento estável, por forma a identificarmos a sua eventual existência, o que por sua vez revela-se de primordial importância para o afastamento da responsabilidade do gestor de bens ou direitos do ente não residente. A sua definição encontra-se positivada no artigo 5.º, n.º 1 do CIRC, estabelecendo que será *“qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”*. Casalta Nabais distingue dois elementos dentro desta noção, um elemento estático, constituído pela *organização* através da qual é exercida uma atividade, e um elemento dinâmico, constituído pela *atividade* exercida em si mesma³⁷⁵. Relativamente ao segundo elemento, constata-se uma definição legal em termos bastante amplos na medida em que o artigo 3.º, n.º 4 considera que são de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas empresariais, incluindo as prestações de serviços³⁷⁶. No que toca ao elemento de *organização*, aquele refere que o conceito de estabelecimento estável, parece ser integrado por elementos reais, na medida em que o número 1 do artigo 5.º do CIRC refere-se a este como *“qualquer instalação fixa”*. O que *prima facie* parece confirmado pelo elenco normativo do número dois do preceito, aí referindo-se que na noção de estabelecimento estável inclui: um local de direção; uma sucursal; um escritório; uma fábrica; uma oficina; uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos localizado em território português³⁷⁷. Todavia, o estabelecimento estável pode assumir uma natureza puramente pessoal em detrimento da aceção física atrás enunciada. É o que acontece quando uma pessoa que atue em território nacional por conta de uma empresa e exerça habitualmente poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa.

³⁷⁵ Cfr. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 253.

³⁷⁶ Na verdade, numa primeira leitura do artigo 5.º, n.º 1 do CIRC pareceria inculcar que este não prevê o caso das entidades não residentes prestadoras de serviços, pois apenas faz menção às atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola. Porém, assim não sucede, uma vez que o artigo 4.º, n.º 3 do CIRC determina que as prestações de serviços se incluem nas operações económicas de carácter empresarial, a par das enumeradas pelo primeiro preceito. No mesmo sentido V. anotação 50 em MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina 2009, Coimbra, pág. 24.

³⁷⁷ A este propósito, é de realçar a lição de Alberto Xavier. Com efeito, refere o autor que o elenco normativo dos tipos de estabelecimentos estáveis deve considerar-se meramente exemplificativo, pelo que só deverão ser considerados verdadeiros estabelecimentos estáveis se obedecerem aos requisitos da noção geral, que se limitam a concretizar, ou seja, o exercício efetivo de uma determinada atividade económica de natureza comercial, industrial, agrícola ou de prestação de serviços. Neste sentido, concretiza o autor, *“um local de direção ou um escritório que não disponha de instalações materiais permanentes não será tido por estabelecimento estável”*, cfr. XAVIER, Alberto, Op. Cit., pág. 400. A partir desta ideia torna-se claro a necessidade da verificação cumulativa dos elementos de organização e da atividade exercida em si mesma, para estarmos perante um estabelecimento estável.

Por sua vez, Rui Morais³⁷⁸ define o estabelecimento estável como uma estrutura, com características que a fazem haver como não meramente accidental, através da qual se leva a cabo uma atividade empresarial, incluindo o exercício de atividades profissionais de forma independente.

β) Sem estabelecimento estável

Mas, um não residente também pode ser sujeito passivo de IRC na circunstância de não possuir um estabelecimento estável em território nacional. É o que sucede quanto ao imposto devido pelos rendimentos previstos nas alíneas do número 3 (*in fine*) do citado artigo. Dos quais, pela sua relevância prática, destacamos os derivados de bens imóveis situados em Portugal, incluindo os provenientes da sua alienação onerosa (al. a)), os ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território português (al. b)), os rendimentos derivados do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas (al. d)) bem como os incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a direitos reais sobre bens imóveis em território português, bens móveis sujeitos a registo em Portugal (al. e)) e ainda as remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas quando a fonte pagadora possua sede ou direção efetiva em território nacional ou o pagamento sejam imputável a um estabelecimento nele imputado (al. c), 4))

Como se constata, estão em causa rendimentos cuja lei entende que a sua fonte situa-se em território nacional, mormente o seu facto tributário conforme alíneas a), b) e e), a sua fonte financiadora conforme alínea c) ou por nele se considerar o local do exercício da atividade como se subentende da alínea d).

Nesta sequência duas realidades poderão ocorrer:

³⁷⁸ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina 2009, Coimbra, pág. 24.

- a) Atento o facto destes sujeitos passivos não terem, em princípio, qualquer contacto com o território português, a tributação desses rendimentos efetuar-se-á (preferencialmente diríamos nós) na maioria dos casos por recurso à técnica de retenção na fonte a título definitivo, vulgo substituição total, cabendo ao substituto (entidade residente remuneradora) proceder à retenção no momento do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos via aplicação da respetiva taxa liberatória, conforme o disposto no artigo 87.º, n.º 4 do CIRC³⁷⁹.
- b) Porém, os não residentes sem estabelecimento estável que auferirem rendimentos não sujeitos a tributação mediante taxas liberatórias, deverão nomear um representante fiscal³⁸⁰, residente em Portugal, constituindo o domicílio deste o domicílio tributário do não residente para efeitos de interação com a autoridade tributária no que toca às obrigações referentes a IRC. Ora, é exatamente esta última hipótese que adquire relevo no âmbito do pressuposto da responsabilidade tributária em análise, onde adquirem especial iminência prática os rendimentos derivados de imóveis.

Do exposto resulta que o imposto devido pelos rendimentos mencionados nas alíneas a) a e) do número 3 do artigo 4.º do CIRC, constituirão em qualquer circunstância objeto da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos, na medida em que se consideram sempre obtidos em Portugal na inexistência de estabelecimento estável da entidade não residente, conforme a previsão do artigo 27.º, n.º 1 da LGT. O que bem se entende, pois que nestes casos a conexão entre a entidade não residente e o território nacional é exígua, justificando-se plenamente o reforço da garantia do crédito tributário mediante a responsabilização solidária do gestor de bens ou direitos dessa entidade,

³⁷⁹ Nos termos do artigo 12.º, n.º 1 do DL n.º 14/2013, de 28 de janeiro, compete, inclusivamente, ao substituto tributário a obrigação acessória de dar início ao procedimento de atribuição de número de identificação fiscal da entidade não residente, quando esta auferir em território português rendimentos exclusivamente sujeitos a retenção na fonte nos termos do artigo 87.º, n.º 4 do CIRC.

³⁸⁰ Cfr. artigo 126.º, n.º 1 do CIRC. No entanto, numa clara alusão ao regime geral estabelecido na LGT, a nomeação de representante fiscal é meramente facultativa se a representada se considere residente, para efeitos fiscais, noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, nos termos do número 2 do mesmo artigo. O que sucede especialmente com os rendimentos derivados de imóveis.

especialmente porque o recurso à técnica fiscal de retenção na fonte encontra-se limitado.

Ainda no que toca à nomeação do representante tributário, vale aqui o que dissemos em sede de IRS, isto é, mesmo que obrigatório, o representante tributário para efeitos de IRC não se confunde com o eventual gestor de bens ou direitos da entidade não residente, podendo estas qualidades não coincidir na mesma pessoa, como melhor veremos.

7.2. Do conceito de gestor de bens ou direitos

Cuidamos, no subcapítulo antecedente, da análise aos pressupostos substantivos concernentes à entidade não residente *gestida*³⁸¹ (devedor originário; *dono do negócio*), na hipótese de se tratar de uma pessoa singular para efeitos de IRS e na hipótese de se tratar de uma pessoa coletiva sem estabelecimento estável para efeitos de IRC. Abordaremos, agora, no âmbito da previsão normativa do artigo 27.º da LGT, os pressupostos subjacentes às pessoas que gerem os interesses dessas entidades, isto é, os pressupostos substantivos à pessoa do gestor de bens ou direitos. Para tanto, procuraremos indagar a sua natureza jurídico-conceitual, bem como delimitar o sentido e alcance desta figura jurídica.

7.2.1. Gestor de bens ou direitos e figuras afins

O número 2³⁸² do artigo 27.º da LGT fornece uma noção bastante ampla da figura do gestor de bens ou direitos. Com efeito, define aquele preceito que “*consideram-se gestores de bens ou direitos todas aquelas pessoas singulares*³⁸³ *ou coletivas*³⁸⁴ *que*

³⁸¹ Isto é, aos pressupostos que o devedor originário deve preencher em ordem cogitar-se a possibilidade de imputação de responsabilidade tributária aos seus gestores.

³⁸² Adicionado pelo DL n.º 23/97, de 23 de janeiro.

³⁸³ A respeito das pessoas singulares V. artigos 66.º e seguintes do CC.

³⁸⁴ A respeito das pessoas coletivas V. artigos 157.º e seguintes do CC.

assumam ou sejam incumbidas, por qualquer meio, da direção de negócios de entidade não residente em território português, agindo no interesse e por conta dessa entidade”, sublinhado nosso. Pela presente definição normativa o legislador delimita o âmbito subjetivo deste regime de responsabilidade. Com efeito, não é qualquer pessoa que detenha um vínculo jurídico com o sujeito passivo não residente³⁸⁵ que pode ser solidariamente responsável pelas suas dívidas tributárias, porquanto apenas aquelas que *assumam ou sejam incumbidos* – independentemente do meio jurídico-material utilizado para o efeito³⁸⁶ – da *direção dos seus negócios* (em território nacional) são suscetíveis de se enquadrar na previsão normativa do presente regime.

Dita delimitação subjetiva é preconizada mediante o emprego de expressões linguísticas que parecem direcionar o intérprete a instituições jurídicas oriundas de outros ramos do direito, nomeadamente do direito civilístico. Podemos dizer que, por isso, esta figura é dotada de heterogeneidade jurídico-conceptual, na medida em que o legislador se socorre dos traços de diferentes figuras jurídicas para identificar os pressupostos subjetivos do gestor de bens ou direitos. Esta natureza heterogénea configura a gestão de bens ou direitos como uma figura específica do direito tributário³⁸⁷, sem paralelo ou equivalente jurídico-conceptual suficiente nas outras áreas do direito positivo (sem embargo de possuir similitudes com outras figuras do ordenamento jurídico, como adiante veremos).

Destarte, de uma primeira análise do preceito em questão parece resultar uma dupla invocação à teoria da fonte das obrigações civilísticas, apelando-se por um lado às regras da *gestão de negócios* e por outro às regras do contrato de *mandato*. Contudo, há que acautelar, julgamos nós, a interpretação do preceito. É que, o emprego

³⁸⁵ Cuja delimitação e respetivo regime abordamos nos pontos anteriores.

³⁸⁶ A este propósito, importante é referir que o legislador adotou um conceito de gestor de bens ou direitos de tal modo amplo que, nos termos do número 2 do artigo 27.º da LGT, a atribuição de poderes de direção não terá necessariamente que resultar de um qualquer instrumento formal, designadamente de uma procuração ou de um mandato, pese embora estes sejam, talvez, os casos mais frequentes de atribuição de poderes de direção. A gestão poderá ser incumbida por qualquer meio, revelando-se os seus contornos através da atuação do gestor, em cada caso concreto, cfr. PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 253. Em reforço do que se disse, António Lima Guerreiro afirma que “a redacção do número 2 do artigo revela não ser necessária para a constituição da responsabilidade subsidiária qualquer representação formal do não residente, bastando o mandato sem representação ou a mera gestão de negócios do não residente, quando esta envolva os bens ou direitos que originam a tributação”, cfr. GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária – Anotada*, Rei dos Livros, 2001, Lisboa, pág. 153.

³⁸⁷ No mesmo sentido V. PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 252, Parecer n.º E-22/05, de 17 de fevereiro de 2006, do Conselho Geral da Ordem dos Advogados e COSTA, Suzana Fernandes da, *A responsabilidade do advogado enquanto gestor de bens e direitos de não residentes*, III Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, Porto, 2013, pág. 511.

subsequente da expressão linguística “*por qualquer meio*” não se compagina³⁸⁸ com a ideia de uma gestão de bens ou direitos restringida ao instituto da gestão de negócios ou ao contrato de mandato. Pelo contrário, acreditamos que a gestão de bens ou direitos tem-se por verificada independentemente do meio pelo qual ela opera, isto é, a sua consideração não contempla qualquer pressuposto jurídico-formal específico, podendo ocorrer mediante um conjunto de atos ou comportamentos meramente materiais por parte outrem (o potencial gestor). Mas, ainda que legislador incorresse na incúria de não prever, normativamente, uma gestão de bens ou direitos originada por “*qualquer meio*”, igual interpretação dever-se-ia retirar de um tal preceito, uma vez que à luz da unidade teleológica fiscal e da prevalência do substrato económico sobre a forma jurídica na interpretação das normas tributárias³⁸⁹, deve atender-se ao sentido económico dos factos e normas tributárias em detrimento da sua essência jurídica-formal^{390 391}.

Em sentido distinto, Diego González Ortiz³⁹², a respeito do conceito de gestor de bens ou direitos no ordenamento jurídico-tributário espanhol³⁹³, entende que a gestão de bens ou direitos deve ser percecionada em sentido jurídico, escrevendo: “*lo que deba entenderse por gestor vendrá determinado, según entiende algún autor, por todos los preceptos civiles o mercantiles que regulan en mandato, incluyendo las normas sobre la gestión de negocios ajenos*”.

Dito isto, cientes da tarefa hercúlea que se revestiria uma tentativa de abordagem de todos os meios pelos quais se pode fundamentar a gestão de bens ou

³⁸⁸ Em nosso entender.

³⁸⁹ A este respeito convém não perder de vista que estamos diante de verdadeira norma de incidência tributária subjetiva, cfr. artigo 8.º da LGT e VASQUES, Sérgio, Op. Cit., pág. 349.

³⁹⁰ Cfr. artigo 11.º, n.º 3 da LGT.

³⁹¹ A respeito da interpretação das normas tributárias recordamos a lição de Cardoso da Costa: “*Decerto que é exacto ter o direito fiscal uma perspectiva peculiar e inconfundível, distinta da do direito privado: o que as suas normas procuram não é, como as deste último, harmonizar os interesses conflitantes das pessoas que participam num determinado negócio jurídico ou que são por ele afectadas ou por determinado facto, acto ou situação, mas sim detectar as manifestações da capacidade contributiva dos cidadãos que tais factos, actos ou situações jurídicas encobrem e discipliná-las em ordem a conciliar o objectivo da arrecadação dos impostos com os legítimos interesses dos contribuintes. Decerto, pois, que ao direito fiscal interessa fundamentalmente, não o revestimento jurídico-privado desses factos ou situações, mas antes o seu substacto económico. E daí que o respectivo legislador possa ser forçado por vezes a desviar-se do alcance atribuído pelo direito privado a determinados conceitos (...)*”, cfr. CARDOSO DA COSTA, José Manuel M., Op. Cit., pág. 119.

³⁹² Cfr. ORTIZ, Diego Gonzalez, *La Figura Del Responsable Tributario En El Derecho Español*, Universitat De Valencia, 2003, pág. 368 e 369.

³⁹³ No qual o legislador português se inspirou para a criação do regime previsto pelo atual artigo 27.º da LGT.

direitos, limitar-nos-emos a dedicar algumas palavras somente àqueles que nos parecem adquirir um papel de maior relevo, tendo em conta, nomeadamente, a fonte da vontade da direção de negócios. Falaremos, assim, da gestão de negócios, do mandato e da procuração³⁹⁴.

Efetivamente, o conceito de gestor de bens ou direitos encontra-se relacionado com o conceito da gestão de negócios, embora não se confunda com este. Na verdade, o primeiro conceito é mais amplo que o segundo, incorporando não apenas as situações de *gestão de negócios*³⁹⁵ como também as situações em que alguém é *mandatado*³⁹⁶ ou *autorizado*³⁹⁷ para a gerir os bens ou direitos de entidade não residente em Portugal. A este propósito é de realçar a anotação de Fernando Ceriz e Patrícia Anjos Azevedo³⁹⁸ ao referido preceito, na medida que referem que na formulação conceptual do gestor de bens ou direitos o “*legislador adotou uma conceção lata do gestor de negócios, nela incluindo os mandatários*”.

Por outro lado, a figura em estudo distingue-se, também, da noção de representante tributário, não obstante o representante tributário e o gestor de bens ou direitos poderem coincidir na mesma pessoa.

Importante é referir que, qualquer que seja a modalidade pela qual labora a gestão de bens ou direitos, esta não se satisfaz com a clássica relação de gestão de negócios, de mandato ou de mera outorga de poderes de representação estabelecida entre a entidade não residente e o *pretense* gestor: para que exista gestão de bens ou direitos na aceção do artigo 27.º da LGT o gestor, mandatário ou procurador devem encontrar-se investidos na direção de negócios da entidade não residente.

Reputa-se conveniente, portanto, uma prévia abordagem jus-analítica às figuras e institutos em questão, para posterior indagação da forma em que podem preencher a

³⁹⁴ Entre outras figuras eventualmente suscetíveis de fundamentar a gestão de bens ou direitos via direção de negócios de entidade não residente, destacamos o contrato de mandato de gerência comercial (artigos 248.º e seguintes do CCom) e o contrato de comissão comercial (artigos 226.º e seguintes do CCom).

³⁹⁵ Cfr. artigos 464.º e seguintes do CC.

³⁹⁶ Cfr. artigos 1158.º e seguintes do CC.

³⁹⁷ Cfr. artigo 262.º e seguintes do CC. Repare-se que, aqui, a ideia de autorização não é empregue no sentido de um tipo negocial, mas antes como a relação subjacente à outorga de poderes voluntários de representação – procuração. A este respeito V. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *A Procuração Irrevogável*, Almedina, 2012, Coimbra, pág. 69 e seguintes e MOTA PINTO, Carlos Alberto da Op. Cit., pág. 545.

³⁹⁸ Cfr. TEIXEIRA, Glória, AZEVEDO, Patrícia Anjos, Op. Cit., pág. 82.

previsão normativa do conceito da gestão de bens ou direitos, mormente quando enlaçadas com a direção de negócios da entidade não residente na aceção do artigo 27.º da LGT.

7.2.1.1. Da representação tributária (fiscal) e a gestão de bens ou direitos

Inversamente ao que sucede quanto ao gestor de bens ou direitos, a LGT não consagra qualquer noção normativa de representante tributário. Não obstante, é consensual apontar a representação tributária como um conceito estritamente tributário³⁹⁹. Com efeito, além da LGT (artigo 19.º), a representação tributária é prevista pelos diversos códigos fiscais, nomeadamente no artigo 130.º do CIRS, 126.º do CIRC e 30.º do CIVA. Destarte, como já tivemos oportunidade de referir, as entidades não residentes em território nacional – bem como as pessoas que se ausentem por período superior a 6 meses - estão vinculadas a especiais obrigações acessórias, entre as quais rege o artigo 19.º, n.º 6 da LGT que devem designar, obrigatoriamente, um representante tributário com domicílio em território nacional. Trata-se de um representante para efeitos tributários que poderá, inclusive, ser uma pessoa coletiva. Sendo o incumprimento desta obrigação acessória passível de sanção sob a forma de coima, nos termos do artigo 124.º, n.º 1 do RGIT.

Ao representante tributário incumbe, sobretudo e apenas, garantir o cumprimento das obrigações acessórias, previstas nos códigos fiscais (por exemplo a apresentação da declaração de rendimentos, a obtenção do número de identificação fiscal do contribuinte e a prestação de esclarecimentos solicitados pela autoridade tributária), bem como o exercício dos direitos de reclamação, recurso ou impugnação (artigo 19.º, n.º 7 da LGT) do sujeito passivo não residente perante a autoridade tributária⁴⁰⁰.

³⁹⁹ De acordo com o entendimento sancionado pela Direção de Serviços de Justiça Tributária da (antiga) DGSI, “a representação fiscal, como figura específica do direito fiscal, assenta num formalismo legal próprio, de tal modo, que, não se encontrando devidamente preenchidos os requisitos formais da nomeação e subsequente aceitação, não existe representação fiscal”, cfr. ponto 1 do Ofício-Circulado, n.º 60.084, de 28/11/2011, daquele órgão administrativo.

⁴⁰⁰ Neste sentido António Lima Guerreiro entende que a função do representante tributário se esgota em possibilitar o cumprimento das obrigações acessórias, cfr. GUERREIRO, António Lima, Op. Cit., pág. 152.

É neste sentido que o artigo 130.º do CIRS impõe a obrigação acessória às pessoas singulares não residentes que em território nacional obtenham rendimentos sujeitos a IRS⁴⁰¹ de designarem um representante para efeitos tributários⁴⁰² no sentido de garantir o cumprimento dos seus deveres tributários⁴⁰³. Saliente-se que termo *garantir*, aqui, não é empregue no sentido técnico-jurídico, isto é, a utilização do termo não serve para significar que o representante tributário é garante da obrigação principal de pagamento do imposto no sentido de responder patrimonialmente por ela em caso de incumprimento do sujeito passivo ou devedor originário ou mesmo em primeira linha como um fiador⁴⁰⁴, mas no sentido de ser a pessoa que deve cumprir os deveres acessórios em nome e por conta do sujeito passivo, de garantir o exercício dos seus direitos⁴⁰⁵, bem como receber as notificações dos atos de que seja destinatário. Em termos idênticos se prevê no artigo 126.º do CIRC a obrigação de designação de representante tributário em território nacional para as entidades sem sede ou direção efetiva nem estabelecimento estável em Portugal⁴⁰⁶.

Em complemento do que se avançou, salientamos o entendimento de Menezes Leitão sobre a matéria, segundo o qual a representação tributária é “*essencialmente instituída para dois fins: possibilitar o cumprimento das obrigações acessórias por quem tem pouco conhecimento dos deveres declarativos e respetivos prazos vigentes no nosso*

⁴⁰¹ Que não exclusivamente sujeitos a tributação por retenção na fonte a título definitivo. Devendo, nestes casos o pedido de inscrição do não residente ser efetuado pelo substituto tributário nos termos do artigo 23.º, n.º 4 do DL n.º 14/2013, de 28 de janeiro.

⁴⁰² Designação que deverá ter lugar na entrega da declaração de início ou alteração de atividade ou no momento do da declaração de registo de contribuinte nos termos do artigo 9.º, n.º 3 do DL n.º 14/2013, de 28 de janeiro.

⁴⁰³ Saliente-se que, ao abrigo do disposto no artigo 130.º-A do CIRS o representado pode renunciar à representação nos termos gerais, conquanto que o comunique por escrito ao sujeito passivo por si representado, para a última morada deste. Porém, há que ter em linha de conta que dita renúncia deve ser igualmente comunicada à autoridade tributária, sob pena da renúncia ser ineficaz perante aquela entidade administrativa. Ademais, a declaração de renúncia por parte do representante, não iliba a obrigação do sujeito passivo de nomear novo representante tributário, conquanto que subsistam as razões que determinem a que tal designação seja legalmente obrigatória. Por fim, há que referir que nem todos os sujeitos passivos não residentes estão obrigados a nomeação de representante tributário, com efeito nos termos dos artigos 130.º n.º 2 do CIRS e 19.º, n.º 8 da LGT, é dispensada a designação de representante tributário, revestindo-se cariz meramente facultativo, quando o sujeito passivo não residente ou residente que se ausente para Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que neste último caso esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.

⁴⁰⁴ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, 2016, Coimbra, pág. 28.

⁴⁰⁵ Cfr. Parecer n.º E-22/05, de 17 de fevereiro de 2006, do Conselho Geral da Ordem dos Advogados.

⁴⁰⁶ Importará referir que o domicílio tributário do representado corresponderá ao do representante, cfr. artigo 23.º, n.º 3 do DL n.º 14/2013, de 28 de janeiro. Idêntica solução foi adotada pelo legislador espanhol, na medida que se prevê no artigo 11.º, a) da *Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes* que, os contribuintes não residentes em território espanhol terão o seu domicílio fiscal, para efeitos de cumprimento das suas obrigações tributárias, em Espanha (...) no domicílio fiscal do representante ou, na sua ausência, no do responsável solidário.

país e assegurar um ponto de contacto para efeitos de notificações que a Administração fiscal pretenda dirigir ao não residente. Ora, quem se limite a desempenhar esses dois fins não pode eficazmente assumir uma responsabilidade pelo não pagamento do imposto, nem se justifica, por isso, que a lei lhe venha a impor”⁴⁰⁷.

Não obstante as sanções previstas para o incumprimento da obrigação de designação de representante tributário, o número 7 do artigo 19.º da LGT faz ainda depender o exercício dos direitos da entidade não residente da designação daquele. Retemos algumas dúvidas quanto à conformidade constitucional do sentido e alcance que se possa extrair da interpretação literal do preceito, na medida que da mesma parece consagrar-se uma preclusão absoluta do exercício dos direitos de garantia dos sujeitos passivos não residentes pelo simples motivo de não haverem designado um representante para efeitos tributários. Entendemos, pois, que uma interpretação com esse sentido e alcance constitui uma afronta dificilmente tolerável ao prescrito pelos artigos 266.º e 268.º, n.º 4 da Lei Fundamental portuguesa. Comungando com esta ordem de ideias, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa referem: *“Com efeito, nada impedirá que o contribuinte, directamente ou por representante, exerça os direitos tributários, nomeadamente os de reclamação, recurso ou impugnação. Trata-se de garantias constitucionais que não podem ser afastadas por uma mera disposição da lei”^{408 409}.*

Em terreno jurisprudencial parece, também, ser este o entendimento perfilhado. Com efeito, o STA logrou sancionar o entendimento que ora se transcreve: *“o art.º 19º da LGT no seu número 6 indica que «depende da designação de representante nos termos do número anterior o exercício dos direitos dos sujeitos passivos nele referidos perante a Administração Tributária, incluindo os de reclamação, recurso ou impugnação». Não que tal possa significar, por ser interpretação violadora dos preceitos constitucionais que o contribuinte que residindo no estrangeiro ou para ele se tendo*

⁴⁰⁷ Cfr, MENEZES Leitão, Luís Manuel Teles, *A extensão das obrigações e a responsabilidade do representante fiscal a que aludem os art.º 101 do Código do I.R.C. e 120.º do Código do I.R.S.* – Parecer n.º 26/93, Ciência e Técnica Fiscal n.º 369, Centro de Estudos Fiscais, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, pág. 348 e 349.

⁴⁰⁸ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge, Op. Cit., pág. 199.

⁴⁰⁹ Com um posicionamento contrário V. MARQUES, Paulo, GONÇALVES, Pedro Correia, MARQUES, Rui, *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores*, Almedina, 2017, Coimbra, pág. 73.

deslocado temporariamente sem indicar um representante legal perca o seu direito de recorrer ou impugnar as decisões da Administração Tributária que lhe sejam destinadas e contendam com os seus interesses patrimoniais, mas que não pode valer-se dessa não indicação para alicerçar o seu desconhecimento das decisões que foram contra ele proferidas”⁴¹⁰.

Ademais, entendemos que a disposição do número 7 do artigo 19.º da LGT não deve ser interpretada isoladamente ou em exclusiva articulação com os ditames constitucionais concernentes às garantias dos administrados. É que, a este respeito, não podemos olvidar o papel desempenhado pela hermenêutica jurídica, designadamente o seu elemento lógico-sistemático, segundo o qual a norma interpretanda não deve ser considerada em si mesma de modo isolado, mas de forma integrada, pelo que as leis e as normas interpretam-se umas às outras e é da sua correlação que resulta o significado e essência teleológica do edifício normativo-tributário como um todo. Deste modo, na interpretação do sentido e alcance da mencionada norma deve ser tomada em linha de conta (*pelo menos*) as demais disposições relativas à representação tributária. Pois bem, como resulta do número 4 do artigo 130.º do CIRS e do número 4 do artigo 126.º do CIRC, a falta de designação de representante tributário determina a ausência das notificações previstas no âmbito do IRS e do IRC⁴¹¹, sem embargo dos sujeitos passivos (não residentes) virem a ter conhecimento do teor das mesmas juntos dos serviços da autoridade tributária. De acordo com a conjugação normativa que se apresenta e mediante um exercício de raciocínio lógico-dedutivo, podemos inferir com alguma facilidade que, não obstante a supressão da notificação para o exercício dos direitos tributários dos sujeitos passivos que não hajam designado representante, nada os inibirá do exercício espontâneo desses direitos perante a autoridade tributária⁴¹², na medida que podem, em qualquer caso, obter conhecimento dos atos que pretendam sindicar.

⁴¹⁰ Cfr. Acórdão do STA no processo n.º 033/16 de 03/02/2016, disponível para consulta em www.dgsi.pt.

⁴¹¹ Rui Morais coloca em causa a constitucionalidade desta solução, advogando que ela é capaz de conduzir à preclusão dos direitos de defesa das entidades não residentes. Ademais, salienta o autor, o uso de mecanismos de cooperação administrativa com o país de residência no interesse dos “beneficiários” de tais normas internacionais (por regra, residentes nos Estados contratantes) constitui um direito destes, não podendo tais disposições ser entendidas como criação de instrumentos de que apenas as administrações tributárias possam utilizar, na medida que considerem convenientes ao prosseguimento dos seus interesses fazendários. Neste sentido, o autor entende que o artigo 118.º, n.º 3 do CIRC (correspondente ao atual artigo 126.º, n.º 4) é suscetível de violar normas de superior hierarquia, mormente convenções internacionais e normas de direito tributário, cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009, Coimbra, pág. 19 e 20.

⁴¹² A este propósito V. PIRES, José Maria Fernandes, BULÇÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 167.

Desta forma, como sugerem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, o representante fiscal (tributário) traduz-se na pessoa (singular ou coletiva) a quem o não residente concedeu o mandato⁴¹³ para levar a cabo a *gestão fiscal* dos seus negócios e interesses em Portugal⁴¹⁴. Circunscrevendo-se os poderes do mandato ao cumprimento das obrigações acessórias tributárias, ao exercício dos direitos tributários do sujeito passivo não residente, bem como ao recebimento das notificações da autoridade tributária relativas a atos e procedimentos em nome deste.

Por sua vez, Bernardo Diniz de Ayala e Ricardo Guimarães⁴¹⁵ entendem o representante tributário como um *elo de ligação formal* entre o sujeito passivo não residente e a autoridade tributária, justificado em virtude do desfasamento ou desconexão física deste com o território nacional⁴¹⁶. A designação de elo de ligação meramente formal deriva da circunstância do representante tributário ser onerado com a responsabilidade do cumprimento das obrigações tributárias acessórias do sujeito passivo não residente, sendo que, a este, não é imputada a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação principal, isto é, o representante não é onerado com o encargo económico do imposto, ainda que a título de incumprimento do sujeito passivo representado.

A respeito da responsabilidade do representante pelo cumprimento das obrigações tributárias do sujeito passivo não residente, há que apartar umas sucintas palavras para o regime especial de representação tributária para efeitos de IVA. Ora, à imagem do que sucede em sede de IRC, o artigo 30.º, n.º 2 do CIVA estabelece que se o sujeito passivo (de IVA) não residente não dispuser de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro estado membro da União Europeia, terá obrigatoriamente de nomear

⁴¹³ A propósito da ideia de mandato V. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009, Coimbra, pág. 20.

⁴¹⁴ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge, Op. Cit., pág. 260.

⁴¹⁵ Cfr. Parecer n.º E-22/05, de 17 de fevereiro de 2006, do Conselho Geral da Ordem dos Advogados.

⁴¹⁶ Em idêntico sentido, em alusão à necessidade da obrigação de nomeação de representante, pronunciou-se o STA por via do seu acórdão no processo 033/16 de 03/02/2016, no sentido de que: “O que se estabelece no art.º 19.º da LGT apresenta-se como uma solução equilibrada que dá tratamento idêntico ao que é similar e diferente ao que é dissemelhante, implementando regras que fomentam a certeza jurídica e permitem o exercício dos direitos sem constrangimentos desconhecidos ou particularmente gravosos, em conformidade com os princípios constitucionais”.

um representante para efeitos de IVA⁴¹⁷. Assim, quanto às operações tributárias efetuadas em Portugal por um sujeito passivo que aí não tenha residência, nem estabelecimento estável, as obrigações previstas pelo CIVA deverão ser cumpridas pelo seu representante tributário, residente em território nacional, cuja designação deverá ser comunicada aos contratantes antes de efetuada a operação, conforme dispõe os números 3 e 4 do artigo 30.º do CIVA. Incumbe, também aqui, ao representante tributário a obrigação do cumprimento dos deveres acessórios próprios do sujeito passivo previstas pelo CIVA, bem como a obrigação do registo no cadastro do IVA. Mas, o número 3 do mencionado normativo opera uma transmutação radical da substância da representação tributária em IVA face ao disposto pelo CIRS e CIRC sobre esta matéria. Com efeito, o quadro do regime jurídico de representação previsto pelo CIVA infere uma visão apartada do regime da representação tributária globalmente considerado, na medida em que além do cumprimento das obrigações acessórias previstas por este diploma, o representante do sujeito passivo de IVA não residente constitui-se devedor do imposto que se mostre devido pelas operações tributáveis realizadas pelo seu representado. Repare-se que a disposição que se acaba de fazer menção não se subsume à situação de responsabilidade tributária em sentido técnico-jurídico, isto é, a uma responsabilidade por dívidas alheias, porquanto o CIVA confere a qualidade de *devedor* ao representante tributário, excluindo-se, assim, qualquer nexo de responsabilidade solidária ou subsidiária deste face ao representado. Reversamente, impõe-se uma responsabilidade solidária ao sujeito passivo para com o seu representante pelo pagamento do imposto devido pelas operações tributárias realizadas (artigo 30.º, n.º 5 do CIVA). Trata-se, como se vê, de um regime de representação tributária bastante mais exigente que os seus homólogos em sede de IRS e IRC, pelo que naturalmente se compreende a exigência de um instrumento jurídico mais solene para a designação do representante para efeitos de IVA, mormente através de procuração nos termos do artigo 30.º, n.º 2 “*in fine*” do respetivo código fiscal, preterindo-se, assim, a simples identificação do representante em sede de declaração

⁴¹⁷ Contudo, como se depreende do número um do citado preceito legal, a designação de representante tributário revestir-se-á de qualidade facultativa se o sujeito passivo não residente dispuser de sede, estabelecimento estável ou domicílio em Estado membro da União Europeia.

de início ou alterações de atividade ou registo de número de contribuinte, como acontece em IRS e IRC.

Em virtude de consubstanciar-se num regime isolado e apartado do quadro jurídico geral da representação tributária, as considerações no presente trabalho deverão entender-se como referidas à noção de representante tributário conforme previsto pelos artigos 19.º da LGT, 130.º do CIRS e 126.º do CIRC.

Prosseguindo...

Isoladas as especificidades previstas no CIVA, o representante não está sujeito a qualquer obrigação de pagamento tributário⁴¹⁸, o que bem se compreende à face da natureza desta figura, na medida em que este não tem, em princípio, qualquer meio ou margem de autonomia para controlar, produzir ou efetuar transferências de rendimento para o não residente⁴¹⁹, pela exata razão de que se trata de um simples representante formal, cuja atuação se resume a intervenções formais no cumprimento de deveres acessórios⁴²⁰ decorrentes da atividade da entidade não residente ou do seu gestor de bens ou direitos, como adiante veremos⁴²¹.

⁴¹⁸ Saliente-se que a própria administração tributária é inequívoca na convergência com esta interpretação do papel do representante tributário. Com efeito, a então DGSJ sancionou o seguinte entendimento através da Circular n.º 14/93, de 31 de maio: *“As obrigações do representante, designado nos termos dos artigos 101.º (atualmente 126.º) do CIRC ou 120.º (atualmente 130.º) do CIRS, limitam-se ao cumprimento dos deveres tributários acessórios, não compreendendo a responsabilidade pelo pagamento do imposto”*.

⁴¹⁹ Conforme se extrai do artigo 139.º do CIRS, não se podem realizar transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRS obtidos em Portugal por sujeitos passivos não residentes sem que se mostre pago ou assegurado o correspondente imposto. Ora, como resulta do supra exposto, o representante tributário consubstancia-se num mero interveniente nas relações formais ou procedimentais que se estabelecem entre a autoridade tributária e o sujeito não residente, agindo em representação deste, mas sem qualquer obrigação ou responsabilidade pelo pagamento dos impostos devidos pelo não residente. Ademais, a ideia de mandato para *gestão fiscal* na qual assenta o conceito de representante tributário, não confere *de per se* poderes para movimentação e transferências de rendimentos ou bens do sujeito passivo, pelo que, logo a partir desta ideia se consegue destrinçar o conteúdo funcional da representação tributária do da gestão de bens ou direitos, razão pela qual não é imputada qualquer responsabilidade em sentido próprio ao representante tributário. Contrariamente, o gestor de bens ou direitos, em virtude dos poderes de direção do negócio da entidade não residente, pode, em princípio, decidir quando e como proceder à transferência e movimentação de tais rendimentos, residindo nesse nexo de discricionariedade e autonomia na conformação de vontade do gestor o fundamento axiológico da responsabilidade solidária do artigo 27.º da LGT.

⁴²⁰ Bem como no exercício de direitos procedimentais e processuais de que a entidade não residente é titular, como seja o direito de reclamação, recurso e impugnação judicial nos termos do artigo 19.º, n.º 7 da LGT.

⁴²¹ No mesmo correr de ideias, Bernardo Diniz de Ayala e Ricardo Guimarães proclamam: *“O representante, por definição e enquanto tal, não tem intervenção na obtenção de rendimentos e na gestão de património por parte do sujeito passivo não residente, sendo, ao invés, apenas o interlocutor entre este último e a Administração Fiscal, para efeitos exclusivamente formais”*, cfr. Parecer n.º E-22/05, de 17 de fevereiro de 2006, do Conselho Geral da Ordem dos Advogados.

Em face do que se vem expondo compreende-se que noção de representante tributário não se confunde com a gestão de bens ou direitos, visto que esta implica, antes de mais, uma margem autonómica para a tomada de decisões materiais de gestão, o que não se compadece com o conteúdo funcional da representação tributária, cingido ao cumprimento e a intervenções meramente formais decorrentes de relações jurídicas tributárias previamente constituídas pelo sujeito passivo não residente ou pelo seu gestor de bens ou direitos em território nacional. O conteúdo funcional da representação tributária, tal como previsto na LGT, CIRS e CIRC não comporta em si mesmo qualquer capacidade de intervenção ao nível da gestão material do património e interesses do representado.

Em abono do que se vem dissertando, é importante sublinhar que a autonomização jurídico-conceptual das figuras em questão já encontrou reconhecimento normativo na LGT, na medida em que o número 3 do artigo 27.º da LGT⁴²² previa expressamente a circunstância do representante tributário não coincidir com a pessoa do gestor de bens ou direitos. Sendo que, diante de tais casos, o citado normativo imputava a obrigação do representante obter a identificação do gestor e apresentá-la à administração tributária, bem como informar da sua existência, sob pena de se presumir, salvo prova em contrário, gestor de bens ou direitos da entidade não residente.

Atualmente pode encontrar-se reconhecimento legislativo⁴²³ da autonomização das figuras tributárias em análise no diploma que regulamenta o procedimento de registo de contribuintes que foi aprovado pelo DL n.º 14/2013, de 28 de janeiro. Com efeito, a referida destrição resulta bem patente do seu artigo 9.º, n.º 3, ao determinar-se que sempre que a lei fiscal exija a existência de representante para pessoa singular não residente, é recolhido – no âmbito do procedimento de registo do contribuinte – o número de identificação fiscal do representante, bem como o do gestor de bens ou direitos quando este exista. Corroborando-se, uma vez mais, a incomunicabilidade jurídico-conceptual das duas figuras.

⁴²² Entretanto revogado pelo artigo 16.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

⁴²³ Na aceção constitucional de ato legislativo, isto é, leis, decretos-leis e decretos-leis regionais, conforme artigo 112.º, n.º 1 da CRP.

É indubitável, à face do que se escreveu, a inconfundibilidade do representante tributário com o gestor de bens ou direitos, podendo dar-se o facto da entidade não residente conferir a sua representação tributária a pessoa diferente do gestor de bens ou direitos ou inexistir um gestor de bens ou direitos. Neste circunstancialismo e até à revogação do número 3 do artigo 27.º da LGT⁴²⁴, o ordenamento jurídico-tributário estabelecia a presunção de que (salvo prova em contrário) o representante tributário era, igualmente, gestor de bens ou direitos da entidade não residente por si representada. Esta presunção assumia contornos e implicações especialmente gravosos para o representante⁴²⁵, podendo dar-se o caso de se imputar uma responsabilidade solidária de pagamento a quem não estava em condições do efetuar ou assegurar (*vulgo* o representante). Pois que, como demos nota, o representante tributário não tem poderes de gestão ou administração patrimonial, porquanto se resume a um mero interveniente formal na representação do não residente unicamente para efeitos do cumprimento de obrigações acessórias e exercício dos direitos de garantia deste. No que toca a esta matéria, não podemos perder de vista que pela representação tributária inscrevem-se poderes e deveres para o cumprimento das obrigações acessórias do não residente, mas não as contributivas deste⁴²⁶. Contudo, (*re*)sublinhe-se que o pressuposto dessa responsabilidade solidária assentava não na qualidade subjetiva de representante tributário, outrossim na presunção da gestão de bens ou direitos quanto àquele.

Por outro lado, o representante tributário poderá simultaneamente dirigir os negócios de entidade não residente, pelo que nesse e somente nesse caso, poderá ser-lhe assacada responsabilidade solidária relativamente à entidade não residente, não

⁴²⁴ Operada pelo artigo 16.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que aprovou Lei do Orçamento do Estado para 2015 e recomendada pela Comissão para a reforma do IRS de 2014 (pág. 55), no sentido de: “(...) deixando a lei de presumir que, salvo indicação em contrário, o representante fiscal é, também, gestor dos bens ou direitos do não residente”.

⁴²⁵ O que colidia, em termos de compatibilidade, com a livre circulação e estabelecimento de bens e pessoas no espaço europeu, na medida que a aceitação do cargo de representante tributário trasvestia-se de tão pesado e oneroso fardo, que dificilmente alguém o aceitaria, ou para tal exigiria uma remuneração avultada, contrariando e dissuadindo-se por essa forma a circulação de bens e pessoas que precisamente se visa estimular. Com interesse relativamente a esta matéria V. acórdão do STJUE, no processo n.º C-267/09, que opôs a Comissão Europeia ao Estado Português, disponível para consulta em www.curia.eu.

⁴²⁶ Cfr. MARQUES, Paulo, GONÇALVES, Pedro Correia, MARQUES, Rui, Op. Cit., pág. 74 e MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, 2016, Coimbra, pág. 28.

como representante, mas na qualidade de gestor de bens ou direitos, verificados que estejam os demais pressupostos legais do artigo 27.º da LGT.

Considerando a revogação da presunção estabelecida pelo (extinto) número 3 do artigo 27.º da LGT e a destrição operada entre o responsável tributário e o gestor de bens ou direitos, na hipótese do não residente confiar a gestão dos seus interesses e a representação tributária a pessoas distintas, é indubitável que esta última não poderá ser responsabilizada pelo (*in*)cumprimento da obrigação de pagamento de imposto do seu representado.

Dediquemos, por ora, algumas palavras à instituição da representação tributária no ordenamento jurídico espanhol. Antes de mais, como já tivemos oportunidade de referir, é de sublinhar que o legislador espanhol foi mais expressivo quanto ao reforço da segurança na satisfação dos créditos tributários sobre entidades não residentes, saltando desde logo à vista a consagração de um código de imposto próprio para a tributação dos rendimentos auferidos por aquelas pessoas (singulares ou coletivas)⁴²⁷ que se considerem legalmente produzidos em Espanha.

Assim, no que toca ao conteúdo funcional da representação tributária, constata-se um acentuado afastamento da figura portuguesa, materializada pela imposição de uma responsabilidade técnico-jurídica ao representante espanhol. Destacamos a este respeito o preceituado pela LIRNR no seu artigo 9.º, n.º 4, no sentido que, segundo o normativo, responderão solidariamente pelo pagamento das dívidas tributárias relativas aos estabelecimentos permanentes de contribuintes não residentes em território espanhol as pessoas que de acordo com o artigo 10.º sejam representantes daqueles⁴²⁸. Ora, da conjugação dos citados normativos resultam duas claras divergências relativamente ao nosso ordenamento jurídico-tributário: a primeira consiste na imputação de responsabilidade solidária ao representante tributário; a segunda reside na obrigação de nomeação de um representante tributário quando o contribuinte não

⁴²⁷ A *Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, aprovada pelo Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de março, e que, entretanto, já foi alvo de várias alterações

⁴²⁸ O artigo 10.º, n.º 1 da LIRNR reproduz a previsão normativa do artigo 47.º da LGTE, no sentido da obrigação de nomeação de uma pessoa domiciliada território espanhol para efeitos de representação dos contribuintes não residentes nas relações jurídicas com a administração tributária espanhola.

residente opere em território espanhol mediante um estabelecimento permanente (estável)⁴²⁹. Ademais, à *Hacienda* espanhola é concedida a prerrogativa de, exclusive os casos previstos no artigo 10.º da LIRNR, atendendo ao valor e características dos rendimentos obtidos em Espanha pelo não residente, requerer a nomeação de um representante para efeitos tributários.

Para finalizar, cumpre referir que sob a égide do combate ao branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo foi recentemente aprovado e publicado um pacote legislativo com vista à restrição do desenvolvimento destas atividades ilícitas. Dentro de tal pacote legislativo destaca-se, para o que o presente trabalho respeita, a Lei n.º 89/2017, de 21 de agosto que aprova o Regime Jurídico do Registo Central do Beneficiário Efetivo, o qual adquire especial interesse no âmbito das entidades não residentes e dos respetivos representantes tributários. Com efeito, o artigo 9.º, n.º 2 do mencionado regime jurídico determina, no âmbito do registo dos beneficiários efetivos, a obrigatoriedade de declarar a identificação dos representantes fiscais dos beneficiários efetivos das entidades previstas no artigo 3.º daquele diploma, quando aqueles sejam pessoas não residentes em território nacional. Curiosamente constata-se que na operacionalização da transposição da Diretiva (UE) n.º 2015/849, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015 para o ordenamento jurídico interno o legislador não incluiu a obrigatoriedade de declaração da identificação dos gestores de bens ou direitos de tais pessoas.

7.2.1.2. Da mera gestão de negócios e a gestão de bens ou direitos

Alguns autores advogam uma distinção entre a figura do gestor de negócios e do gestor de bens ou direitos⁴³⁰. Efetivamente tratam-se de realidades distintas, contudo,

⁴²⁹ Divergindo diametralmente do preceituado pelo artigo 126.º, n.º 1 do CIRC, na medida que este diploma dispensa a nomeação de representante tributário do sujeito passivo não residente (sem sede ou direção efetiva em território português) quando este possua estabelecimento estável em Portugal.

⁴³⁰ Cfr. PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 252, COSTA, Suzana Fernandes da, *A responsabilidade do advogado enquanto gestor de bens e direitos de não residentes*, III Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, Porto, 2013, pág. 511 e seguintes.

algumas cautelas são necessárias quanto ao alcance dessa distinção, é que, como já referimos, alguns traços característicos da gestão de negócios possuem identificabilidade com o conceito da gestão de bens ou direitos podendo, inclusive, integra-lo⁴³¹.

Salvo melhor opinião, julgamos que o entendimento mais consentâneo com o conceito de gestor de bens ou direitos traçado pelo legislador é o que inclui (também) na sua génética os traços elementares do instituto civilístico da gestão de negócios. Na verdade, se bem atentarmos às suas palavras, consideram-se gestores de bens ou direitos as pessoas que assumam ou sejam incumbidas da direção de negócio de entidade não residente. Ora, o termo “*assumam*” deverá ser entendido, não só, mas marcadamente⁴³², como uma remissão para instituto da gestão de negócios, na medida que este pressupõe que um terceiro, embora carecido de autorização para o efeito, assumam a direção das coisas ou assuntos que não lhe pertencem, no interesse do seu dono⁴³³. Já a expressão “*sejam incumbidas*” dirige-se, tendencialmente, ao contrato de mandato que a entidade não residente, dona do negócio, celebra com gestor para este dirigir o seu *negócio*, os seus interesses em território nacional⁴³⁴ ou a outorga voluntária de amplos poderes de representação ao gestor, sem que, contudo, este fique juridicamente vinculado a eles⁴³⁵. No entanto, qualquer que seja a modalidade pela qual o gestor é investido na direção do negócio do não residente⁴³⁶, é *condito sine qua non* que a mesma se operacionalize no interesse e por conta deste⁴³⁷.

⁴³¹ Neste último sentido V. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 250 e 251, LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge, Op. Cit., pág. 259.

⁴³² Não podemos olvidar que, com a expressão “*por qualquer meio*” o legislador afastou expressamente qualquer pressuposto jurídico-formal à *assunção* ou *incumbência* da direção de negócios da entidade não residente, cfr. número 2 do artigo 27.º da LGT.

⁴³³ Cfr. VARELA, Antunes, Op. Cit., pág. 448. A este respeito declara ainda o autor que: “*A esta intervenção, não autorizada, das pessoas na direção de negócio alheio, feita no interesse e por conta do respetivo dono, dão a lei e a doutrina o nome de gestão de negócios*”. Todavia, entendemos que a assunção da gestão de negócios pode dar-se mediante autorização do respetivo dono, sem que para tal estejamos, necessariamente, perante um contrato de mandato, mas uma mera representação via procuração nos termos dos artigos 258.º e seguintes do CC, na medida em que gestor não se obriga (contratualmente) ao desenvolvimento da gestão, mas apenas se subsume autorizado para tal, cabendo-lhe a possibilidade de optar por exercer ou não os poderes de representação confiados, cfr. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, *A Procuração Irrevogável*, Almedina, 2012, Coimbra, pág. 43. Pese embora, o citado autor defenda uma distinção entre autorização e procuração, cfr. Op. Cit., pág. 69 e seguintes.

⁴³⁴ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge, Op. Cit., pág. 259.

⁴³⁵ Contrariamente ao que sucede no contrato de mandato.

⁴³⁶ Assumindo unilateralmente a sua direção (com ou sem autorização), ou pela incumbência, mediante um vínculo jurídico com a entidade não residente, designadamente um contrato de prestação de serviços sob a modalidade de mandato e/ou procuração.

⁴³⁷ Expressões linguísticas que também elas adquirem uma significância jurídica própria, designadamente no que respeita à teoria da representação, como adiante melhor veremos.

À luz do artigo 17.º da LGT, é conferida ao gestor de negócios a possibilidade da prática de atos em matéria tributária que não sejam de natureza puramente pessoal⁴³⁸, tendo legitimidade para o cumprimento das obrigações acessórias e de pagamento dos impostos do dono do negócio⁴³⁹. Remetendo-se para a lei civil a regulação dos efeitos jurídicos da gestão relativamente ao dono do negócio. No entanto, no intuito de agilizar a figura da gestão de negócios⁴⁴⁰ - bem como assegurar uma razoável estabilidade à relação e crédito tributário⁴⁴¹ relativamente à precariedade dos efeitos jurídicos decorrentes da gestão alheia - o legislador estabeleceu a presunção, para efeitos tributários, de ratificação dos atos praticados pelo gestor de negócios, a verificar-se no termo do prazo de cumprimento voluntário da obrigação de pagamento ou de obrigações acessórias⁴⁴². Querendo isto dizer que, findo aquele prazo, os atos do gestor presumem-se conforme o interesse e vontade presumível do dono do negócio (sujeito passivo). Naturalmente que estamos perante uma presunção cuja elisão é admissível nos termos do artigo 350.º, n.º 2 do CC, podendo o dono do negócio em sede de reclamação graciosa ou impugnação judicial sindicar o ato de liquidação resultado da atuação do gestor e, nomeadamente, oferecer prova que afaste o pressuposto pelo número 3 do artigo 17.º da LGT, bem como lançar mão do procedimento de afastamento de presunções previsto no artigo 64.º do CPPT.

Conforme assinalam Paulo Marques, Pedro Correia Gonçalves e Rui Marques⁴⁴³ o cumprimento das obrigações acessórias, na prática, são a situação em que mais se recorre à figura da gestão de negócios, nomeadamente no que concerne ao preenchimento e entrega da declaração Modelo 3 do IRS (ou ainda as declarações Modelo 1 do IMI e IMT) que devem ser assinadas pelos sujeitos passivos ou pelos seus representantes ou por gestor de negócios, devidamente identificados, sendo recusadas as declarações que não estiverem corretamente assinadas, conforme artigo 146.º do

⁴³⁸ A citação é um exemplo de ato puramente pessoal não praticável pelo gestor de negócios.

⁴³⁹ Pois, tenha-se em conta que nos termos do artigo 31.º da LGT, a obrigação tributária comporta obrigação de pagamento (n.º 1) e as obrigações acessórias, ou seja, *“as que visam possibilitar o apuramento da obrigação do imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita e a prestação de informações”* (n.º 2).

⁴⁴⁰ Cfr. PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 141.

⁴⁴¹ Resguardando-se, também assim, a tesouraria do Estado das eventuais oscilações de fluxos financeiros decorrentes da não ratificação do dono do negócio.

⁴⁴² Cfr. artigo 17.º, n.º 3 da LGT.

⁴⁴³ Cfr. MARQUES, Paulo, GONÇALVES, Pedro Correia, MARQUES, Rui, Op. Cit., pág. 75.

CIRS. Nestas circunstâncias, os atos praticados ao abrigo da instituição da gestão de negócios são insuscetíveis de reconduzirem-se à direção de negócios na aceção do artigo 27.º, n.º 2 da LGT, pois não revestem uma direção efetiva, mas primordialmente casuística e pontual, dotada de um distinto conteúdo funcional. Porém, o âmbito de aplicação prática da gestão de negócios não se limita ao cumprimento de obrigações tributárias (acessórias ou principais), pelo que desempenha um importante papel no âmbito da constituição, modificação e extinção de relações jurídicas privadas que não raras vezes, se não a maior das vezes, estão na origem da constituição de obrigações tributárias⁴⁴⁴. Neste sentido, a gestão de negócios poderá recair, mediante o preenchimento do respetivo quadro legal, numa situação de gestão de bens ou direitos⁴⁴⁵, pelo que importa uma análise em termos mais apartados deste instituto jurídico.

Em termos axiológicos, Antunes Varela ensina que a gestão de negócios deve ser encarada no duplo aspeto que ela reveste: por um lado, a intervenção de um terceiro (o gestor), assente primordialmente numa atitude de altruísmo moralmente louvável, numa base de autêntica solidariedade humana⁴⁴⁶, tendo uma utilidade apreciável na conservação ou na exploração de bens (e direitos), que de outro modo, poderiam perder-se, deteriorar-se, ou manter-se improdutivos; por outro, a intervenção do gestor

⁴⁴⁴ No mesmo sentido V. PIRES, José Maria Fernandes, BULÇÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 140 e 141.

⁴⁴⁵ Neste mesmo sentido V. ponto n.º 7 do Ofício-Circulado n.º 60.084, de 28 de novembro de 2011, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009, Coimbra, pág. 20 e o Parecer Técnico de João Pacheco de Amorim relativo à *Responsabilidade do Representante Fiscal (Solicitador) perante a Administração Fiscal*, emitido a pedido do então Conselho Regional do Norte da Câmara dos Solicitadores disponível para consulta em: <http://nao-esquecer-crnorte.blogspot.pt/2005/09/responsabilidade-do-representante.html>.

⁴⁴⁶ Diferentemente, Menezes Leitão entende que a previsão deste instituto jurídico destina-se apenas a permitir a realização de uma colaboração não solicitada entre sujeitos privados, sem descuar a proteção da esfera jurídica do titular contra intervenções prejudiciais, bem como a compensação do gestor pelas despesas suportadas e prejuízos suportados, Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de, Op. Cit., pág. 438. Pela nossa parte, parece-nos que a consagração deste instituto continua a pautar-se, primariamente, por considerações de altruísmo e solidariedade humana decorrentes da vida em sociedade, na medida em que a prestação de uma colaboração não solicitada (em princípio sem direito a remuneração) haverá de motivar-se por um senso de solidariedade e assistência a um estado de necessidade do dono do negócio que se encontra impossibilitado de diligenciar pela conveniente administração dos seus interesses. Pressupõe-se, assim, que a intervenção do gestor de negócios seja isenta de qualquer interesse alheio à presumível vontade e interesse do dono do negócio. Porquanto o regime visa suprir esse estado de necessidade, permitindo e incentivando que um terceiro exerça e cumpra os direitos e deveres inerentes à esfera jurídica de outra pessoa, sem que para tal não esteja autorizado. Pense-se, a título de exemplo, no direito legal de preferência que assiste ao proprietário de um terreno confinante a um prédio rústico objeto de venda (artigo 1380.º do CC), quando este encontra-se impossibilitado do exercício do seu direito, porque, por exemplo, está emigrado no estrangeiro e não é conhecedor do negócio projetado. Nestes casos, o ordenamento jurídico permite que um terceiro, conhecedor do estado de necessidade do titular do direito de preferência e da sua vontade presumível e interesse na aquisição do prédio (nos termos e condições do negócio jurídico projetado), no âmbito de uma assistência de cariz solidário para com o ausente coartado do exercício do seu direito, decida exercer a preferência por conta e no interesse do preferente, pagando no imediato a suas expensas o preço da aquisição do prédio, assumindo, numa primeira fase os riscos inerentes à sua iniciativa, apenas no sentido de proteger os interesses do ausente. O ordenamento jurídico procura por esta forma evitar que se opere a caducidade ou preclusão dos direitos do dono de negócio, bem como a instauração desnecessária da ação de preferência por parte do dono do negócio, conferindo-se superiores índices de segurança e agilidade ao tráfego jurídico.

funda-se, em princípio, num ato ilícito na medida em que constitui uma intromissão não autorizada na esfera jurídica alheia⁴⁴⁷. Assim, podemos inferir que a gestão de negócios fundamenta-se num estado de necessidade de outrem⁴⁴⁸ que induz na consciência do gestor a necessidade assumir⁴⁴⁹ o negócio dessa pessoa de acordo com um nexó altruísta de proteção dos interesses do necessitado, sem para tal estar autorizado. Parece-nos que, em abstrato, o legislador ponderou a proteção de dois valores jurídicos: a proteção da esfera jurídica do dono do negócio contra uma intromissão alheia (em princípio ilícita) e a proteção da efetividade do exercício dos direitos e deveres daquele que se encontra na impossibilidade, no momento, de os exercer *de per si*, ou solicitar a colaboração de terceiros para o efeito. Perante tal quadro prevaleceu a segunda hipótese⁴⁵⁰, instituindo-se no ordenamento jurídico um regime que permite a colaboração não solicitada de terceiros na esfera jurídica alheia, enquadrando-se um complexo de direitos e deveres para o gestor e dono do negócio.

7.2.1.2.1. Dos pressupostos da gestão de negócios enquanto meio de operacionalização da gestão de bens ou direitos

Prescreve o artigo 464.º do CC que: *“dá-se gestão de negócios quando uma pessoa assume a direção negócio alheio no interesse e por conta do respectivo dono, sem para tal estar autorizada”*.

⁴⁴⁷ Cfr. VARELA, Antunes, Op. Cit, pág. 450.

⁴⁴⁸ Nomeadamente por se encontrar ausente, doente, ou por qualquer outro motivo que a impossibilite de atuar, de realizar os atos necessários à conservação dos seus bens ou ao exercício dos seus direitos e cumprimento de determinados deveres. Pese embora o instituto civil da gestão de negócios não preveja expressamente o estado de necessidade de outrem como condição à legitimidade da intervenção de um terceiro não autorizado, entendemos que o mesmo (estado de necessidade) deve ser considerado, *mutatis mutandis*, na lógica e espírito no qual é pressuposto pelo artigo 339.º, n.º 1 do CC. Isto é, a admissibilidade da ação de interferência na direção de negócio alheio deve pressupor a ideia de que procura-se afastar um dano para o dono do negócio que resultará superior em caso de omissão dessa ação de gestão alheia.

⁴⁴⁹ Decisão que é tomada em obediência a um comando interno da consciência do gestor. A *gestão de negócios* pressupõe não só a existência de um negócio alheio, mas também a consciência e a vontade de dirigir esse negócio alheio, isto é, pressupõe um *animus negotia*, cfr. VARELA, Antunes, Op. Cit., pág. 453.

⁴⁵⁰ Cremos que o *ratio legis* que presidiu à instituição deste regime prendeu-se com a ideia de evitar *males maiores* para o dono do negócio em particular e para a sociedade em geral, provenientes da omissão dos titulares dos interesses, num claro paralelo com o estatuído pelo artigo 339.º, n.º 1 do CC.

Do presente enunciado normativo retiram-se três pressupostos essenciais para que haja gestão de negócios: *i)* assunção da direção de negócio alheio, *ii)* no interesse e por conta do dono do negócio, e *iii)* falta de autorização do dono do negócio⁴⁵¹.

A análise destes pressupostos releva não somente para aferir a existência da gestão de negócios, como para a compreensão do conceito de gestor de bens ou direitos, uma vez que além de na sua previsão se integrarem tais elementos a gestão de bens ou direitos pode ser originada a partir de um quadro de gestão de negócios.

Por outro lado, de acordo com a conjugação do artigo 464.º do CC com o artigo 27.º, n.º 2 da LGT verifica-se que a fonte da vontade da direção de negócios situa-se na pessoa do gestor.

i) Assunção da direção de negócio alheio

À imagem do que sucede com a gestão de bens ou direitos, também a mera gestão de negócios implica a direção de um negócio de outrem, pese embora, aqui apenas se preveja a assunção unilateral por parte do gestor, sem autorização ou mandato do gestido para o efeito, contrariamente ao que sucede com o regime da LGT, em que se admite a gestão de bens ou direitos por incumbência do dono de negócio (entidade não residente). A expressão “*assumir*” parece sugerir uma ação, uma conduta ativa ou melhor dizendo a necessidade de iniciativa por parte do gestor pela qual este assume e prossegue a direção do negócio alheio. De acordo com esta formulação normativa não nos parece possível existir gestão de negócios bem como gestão de bens ou direitos mediante uma conduta meramente omissiva ou receptícia por parte do gestor, isto é, sem que este adote um determinado comportamento positivo traduzido na ingerência de uma esfera jurídica alheia, da qual resulte uma clara atividade de gestão⁴⁵².

⁴⁵¹ A identificação destes elementos analíticos permite-nos desde logo identificar traços comuns com o regime do gestor de bens ou direitos da LGT, onde entre outros pressupostos, também se prevê a assunção da direção de negócio alheio, por conta e interesse do respetivo dono (entidade não residente).

⁴⁵² Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de, Op. Cit., pág. 439.

Por outro lado, quando o legislador faz uso do termo “*negócio*” não o faz no sentido técnico-jurídico, isto é, não emprega a expressão para se referir restritivamente aos negócios jurídicos. Na verdade, a referência ao “*negócio*” (alheio) deve ser interpretada em sentido amplo⁴⁵³, enquanto expressão que titula diferentes realidades sócio-económicas derivadas da vivência do ser humano em sociedade. Assim, no conceito de negócio (alheio) incluem-se os negócios jurídicos propriamente ditos (compras, vendas, arrendamentos, prestações de serviços, empreitadas, etc.), os atos jurídicos unilaterais (aceitação de pagamentos, quitação e cobrança de dívidas, etc.) e ainda atos e factos meramente materiais de que constituem exemplo a irrigação do terreno do vizinho, a alimentação e cuidado de animais de uma determinada pessoa, o arrombamento de uma porta para extinção de um incêndio em propriedade alheia, entre outros.

No contexto do presente trabalho, importa salientar que embora os atos jurídicos ao abrigo da gestão de negócios serem, em regra, de mera administração ordinária, nada obsta, em princípio, a que a gestão se estenda a atos de disposição de bens, sendo estes últimos os que adquirem especial interesse no âmbito do regime do artigo 27.º da LGT, por não poucas vezes serem tipificados como factos tributários⁴⁵⁴.

É neste sentido que Antunes Varela refere que negócio alheio assume praticamente o significado de assunto ou interesse alheio. Terminologia que nos parece mais adequada para expressar o pensamento legislativo no que tange ao objeto da gestão de negócios, na medida em que o que aqui está em causa é a proteção de interesses alheios que não se limitam a negócios na aceção estritamente jurídica que o termo assume.

Porém, coloca-se, ainda, a questão de saber de que forma podemos destringir os negócios ou interesses alheios daqueles que são próprios do gestor. O problema reside em identificar o critério adequado para tal aferição, considerando que o legislador

⁴⁵³ Cfr. VARELA, Antunes, Op. Cit. pág. 451 e 452 e MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de, Op. Cit., pág. 439.

⁴⁵⁴ A este propósito, pense-se no exemplo paradigmático da alienação onerosa de um bem imóvel, que além de se constituir facto sujeito a IMT nos termos do artigo 2.º do CIMT para o adquirente, pode constituir facto gerador de tributação em sede de mais-valias em IRS ou IRC para o alienante.

não se pronunciou sobre a matéria procuraremos auxílio na doutrina. Neste sentido Menezes de Leitão⁴⁵⁵ aponta dois critérios para destriçar as duas categorias de negócios. Segundo o autor deparam-se-nos duas possibilidades/critérios: um critério objetivo e um critério subjetivo.

De acordo com o primeiro critério, a alienidade do negócio é determinada em função do ato de gestão em si mesmo considerado, na medida em que este incide objetivamente na esfera jurídica de outrem. Assim, por exemplo, se o ato consiste na remoção de uma viatura de um vizinho que se encontra a obstruir a via pública, o gestor efetua uma ingerência no direito de propriedade desse vizinho, sendo nesses termos o negócio objetivamente alheio.

Diferentemente labora o critério subjetivo. Segundo este critério, a alienidade do negócio não é determinada em função do ato de gestão objetivamente em si considerado, outrossim de acordo com o nexó intencional do agente que pratica o ato. Assim, os negócios subjetivamente alheios reconduzem-se a situações de inexistência de qualquer ingerência numa esfera jurídica alheia, mas em que é possível visualizar ou deduzir a partir da sua intenção, que pretende gerir para outrem, o dono do negócio. Retomando o exemplo apontado na nota de rodapé número 446, o terceiro que exerce o direito de preferência por conta e interesse do seu respetivo titular, considerar-se-á gestor de um negócio alheio a partir do momento em que exterioriza a vontade de exercer aquele direito. Esse momento temporal coincidirá, em princípio, com a comunicação do terceiro ao alienante da intenção de *preferir* no negócio projetado por conta e no interesse do dono negócio ausente. A comunicação deverá informar desde logo que o terceiro age na qualidade de gestor de negócios, na medida que pretende atuar para outrem, para o dono do negócio titular do direito de preferência, pois é nessa qualidade que se legitima a sua intervenção⁴⁵⁶ no negócio. Desta forma, a alienidade do negócio determina-se em momento anterior à própria ingerência na esfera jurídica alheia, pois o conhecimento da intenção do gestor antecede a própria formalização jurídica do negócio. Por outro lado, pode suceder que a alienidade do negócio apenas

⁴⁵⁵ Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de, Op. Cit., pág. 440.

⁴⁵⁶ Intervenção que se refere ao exercício do direito de preferência cujo titular é a pessoa que se encontra, por qualquer motivo, impossibilidade de efetivar esse direito.

seja determinada em momento posterior ao que opera o *ato de gestão* objetivamente considerado, são os casos cujo conhecimento da intenção do gestor se dá após a efetivação da gestão alheia propriamente dita. Assim, se alguém (o gestor) decide adquirir um imóvel para outrem, que se encontra ausente ou afastado, está-se naturalmente perante um ato efetivo de gestão de negócios, no entanto a alienidade do negócio só se determina a partir do momento em que se conhece a intenção do gestor, pois não é possível determinar, em termos objetivos, a pertença do negócio a outrem.

Face aos dois critérios/categorias de negócios apontados pelo autor, impõe-se a questão de saber qual o que melhor adere ao conceito de alienidade. No que concerne a esta matéria alinhamos com o entendimento de Menezes Leitão, no sentido que o critério objetivista é insuficiente para a determinação da alienidade dos negócios subjetivamente alheios, pois estes implicam uma exteriorização do nexa intencional do gestor, o que pode ocorrer em momento desfasado da prática objetiva do ato de gestão. Inclino-nos, assim como o autor, para uma consideração subjetivista do conceito de alienidade do negócio, no sentido que um dado negócio ou interesse considerar-se-á alheio para efeitos do artigo 464.º do CC, se e na medida em que se verifique por parte do gestor a intencionalidade de atribuir a outrem os resultados e efeitos jurídicos produzidos pela sua atividade.

Refira-se que a indagação do conceito de alienidade do negócio ou interesse não releva apenas no plano conceptual ou da dogmática jurídica civilística, visto que a categorização da alienidade não é isenta de implicações práticas no âmbito do instituto tributário da gestão de bens ou direitos. Com efeito, assim encaradas as coisas⁴⁵⁷, a gestão de bens ou direitos (quando operacionalizada sob a modalidade da gestão de negócios) verificar-se-á, em princípio, quando for visível ou deduzível do quadro de atuação do gestor a intencionalidade da atribuição do produto da sua atividade ao gestido não residente, pois somente nesse momento poder-se-á determinar que o gestor de bens ou direitos⁴⁵⁸ atua por conta e no interesse daquele. Nesta hipótese,

⁴⁵⁷ De acordo com a apontada conceção subjetivista da alienidade do negócio.

⁴⁵⁸ Não podemos olvidar que no presente caso, previamente à circunstância de alguém considerar-se gestor de bens ou direitos, essa pessoa haverá de possuir a qualidade de gestor de negócios nos termos do regime civilístico aplicável.

enquanto esse nexo intencional permaneça desconhecido, o que vale por dizer que se desconhece a atuação na qualidade de gestor de negócios, parece-nos que a autoridade tributária dificilmente poderá lançar mão do artigo 27.º da LGT, primeiramente porque desconhece a intenção e a qualidade na qual age o gestor⁴⁵⁹ e, conseqüentemente, não se observa (exteriormente) um dos pressupostos normativos da gestão de bens ou direitos que consiste na direção de um negócio alheio por conta e no interesse do respetivo dono, consoante resulta do número dois de citado preceito, bem como do artigo 464.º do CC, como de seguida daremos melhor nota.

Naturalmente que o que se deixou exposto não significa que a autoridade tributária seja demitida dos seus deveres funcionais de investigação e diligência no sentido do apuramento da verdade material dos factos. Com efeito, decorre da natureza publicista e funcional da relação jurídica tributária a imposição à autoridade tributária, enquanto entidade competente para o procedimento tributário, o especial dever de averiguação e ponderação do quadro das situações jurídico-factuais privadas que estão na origem do procedimento tributário. De facto, no domínio procedimental o princípio do inquisitório⁴⁶⁰ impõe que a autoridade tributária não aguarde pela iniciativa do interessado que formulou o pedido que deu origem ao procedimento, devendo ela própria tomar a iniciativa de realizar as diligências que se afigurem como relevantes para a correta avaliação da realidade em que assenta o procedimento tributário e no âmbito do qual ela proferirá uma decisão⁴⁶¹. No que ao presente caso diz respeito, ainda que se desconheça a intenção do interessado em transladar os efeitos da gestão para outrem⁴⁶², a autoridade tributária deverá investigar e analisar os elementos de que disponha bem como solicitar os que necessite aos contribuintes ou outras entidades por forma a determinar a substância material da situação jurídico-tributária em questão, ou seja, aferir se o procedimento tributário desencadeado pelo interessado tem por base uma situação de gestão de negócios. Dito de outro modo, a autoridade tributária deverá

⁴⁵⁹ Assumindo-se aqui que age em nome próprio, sem representação da entidade gestida.

⁴⁶⁰ Cfr. artigo 58.º da LGT.

⁴⁶¹ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge, Op. Cit., pág. 488.

⁴⁶² Atente-se que a indagação da intenção do gestor constituirá difícil tarefa nos negócios subjetivamente alheios, na medida que, por via de regra, o nexo intencional do gestor só é revelado por meio de ato de exteriorização dessa vontade. Pelo que, tratando-se de uma gestão de negócios não representativa, até esse momento o negócio gerido apresentar-se-á como próprio aos olhos do ordenamento jurídico. Dificuldade esta muito mitigada se estivermos perante uma gestão de negócios representativa, na medida em que o gestor atuando em nome do dono do negócio, operando-se assim uma exteriorização automática da vontade da gestão alheia.

indagar sobre a intenção do gestor⁴⁶³, especialmente quando verifique indícios de que este atua para a esfera jurídica de uma entidade não residente, nomeadamente através de elementos anteriores de que disponha como o cumprimento de diversas obrigações acessórias na qualidade de gestor de negócios de entidade não residente ao abrigo do artigo 17.º da LGT. Claro está que, tratando-se de gestão de negócios não representativa a obtenção de tais elementos será de difícil concretização, uma vez que o gestor atua em nome próprio sem fazer referência ao dono do negócio.

Atente-se na estranha particularidade que, gerindo em nome próprio o negócio do não residente, e constatando-se a gestão de bens ou direitos, a operacionalização da responsabilidade solidária não será gravada no gestor, pois que este já constava como elemento subjetivo do respetivo facto tributário, mas na entidade não residente dona do negócio, até então estranha à relação jurídica tributária e ainda não tida como sujeito passivo. Assim, enquanto não se verifique a ratificação da gestão, o gestor constará como devedor originário e o dono do negócio (entidade não residente) como eventual responsável tributário se e na medida que a autoridade tributária determine a situação da gestão de bens ou direitos no interesse e por conta desta, convocando, de certo modo, o espírito da norma do artigo 30.º, n.º 5 do CIVA. Diferentemente sucederá nos casos de gestão de negócios representativa, como adiante veremos.

ii) *No interesse e por conta do dono do negócio*

Outro requisito comum à (*mera*) gestão de negócios e à gestão de bens ou direitos consiste na exigência legal de que a gestão seja assumida *no interesse e por conta do dominus*. Com efeito, resulta direta e literalmente do preceituado nos artigos 464.º do CC e no número 2 do 27.º da LGT que a direção de negócio alheio deve ser assumida no interesse e por conta do respetivo dono. Apontando-se, apenas, como especialidade do regime do artigo 27.º da LGT a circunstância do dono do negócio, isto

⁴⁶³ Na medida em que se trata de um terceiro que desencadeou a marcha de um procedimento tributário. Pense-se, a título de exemplo num terceiro que adquiriu um imóvel e desencadeou o competente procedimento para a liquidação de IMT e IS, através da entrega da declaração Modelo 1 do IMT, revelará saber se este atua por conta de outrem e em nome próprio ou alheio, designadamente para efeito de responsabilidades de eventuais mais-valias tributáveis.

é, a entidade gestida, ser pessoa não residente e sem estabelecimento estável em território nacional nos termos anteriormente abordados. Analisemos então o sentido e alcance desta expressão linguística empregue na previsão normativa dos dois institutos jurídicos.

A expressão exige⁴⁶⁴, primacialmente, que a atuação do gestor decorra intencionalmente em proveito alheio e não em exclusivo interesse próprio. A este respeito Antunes Varela⁴⁶⁵ refere que é essencial que a atividade do gestor se destine a proteger um interesse alheio, a colmatar o estado de necessidade de outrem, não bastando para o efeito o simples conhecimento de estar em jogo um interesse ou negócio terceiro. Deste modo, a ingerência na esfera jurídica alheia⁴⁶⁶ deve obedecer a um nexó intencional produzido pela consciência do gestor no sentido que a sua atuação decorra exclusivamente da necessidade de proteger os interesses de alguém que se vê na impossibilidade de o fazer *de per si* ou mediante colaboração de terceiros para o efeito. O artigo 464.º do CC, ao determinar que a gestão deve realizar-se no interesse e por conta do dono do negócio, exige uma intenção específica do gestor atuar para outrem, sem a qual não verificar-se-á a gestão de negócios⁴⁶⁷. Da citada exigência legal resultam algumas consequências que não devem ser descuradas. Primeiramente, o instituto da gestão de negócios não se basta com o mero conhecimento da administração de um negócio ou interesse alheio, antes exige que além da consciência da alienidade do negócio o gestor atue intencionalmente no interesse do respetivo dono. Pois se agir no seu exclusivo interesse, não se verifica um pressuposto essencial ao espírito deste instituto, que se prende com a sua própria axiologia assente em valores éticos e de solidariedade da sociedade humana, em nome dos quais se procura estimular uma intervenção altruísta nos negócios alheios desprovidos de direção. Por outro lado, pode ocorrer que alguém aja no seu exclusivo interesse por erradamente considerar que o negócio lhe pertence, ora, também aqui não estamos perante a conceção de gestão de negócios, na medida em que falha a alienidade do negócio. Ainda assim, pode haver lugar à aplicação do regime previsto pelo artigo 464.º do CC,

⁴⁶⁴ Conforme demos nota anteriormente.

⁴⁶⁵ Cfr. VARELA, Antunes, Op. Cit., pág. 455.

⁴⁶⁶ Corporizada no ato ou conjunto de atos pelos quais se opera a assunção da direção do negócio alheio.

⁴⁶⁷ Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de, Op. Cit., pág. 442.

conquanto que o dono do negócio aprove a gestão, como se infere do estipulado no artigo 472º, n.º 1 do CC, não se observando a aprovação as regras aplicáveis à relação do gestor e dono do negócio serão as do regime jurídico do enriquecimento sem causa, conforme dispõe o número 2 do mesmo preceito. Se, porventura, o gestor encontra-se ciente da alienidade do negócio e assume a sua direção em interesse próprio, ou seja, na intenção de se locupletar dos proveitos da intromissão na esfera jurídica alheia, também não serão os preceitos reguladores da gestão de negócios aplicáveis a dita situação fáctica, mas serão as regras do instituto da responsabilidade civil que irão disciplinar a respetiva relação jurídica, como se preceitua no número 2 do artigo 472.º do CC.

Na formulação jurídico-conceptual da gestão de negócios o legislador estabelece como pressuposto que a mesma se desenvolva no interesse e por conta do respetivo dono, o que não implica que o gestor atue necessariamente em nome alheio, isto é, em representação da entidade gestida. Não contende, portanto, que o gestor atue em nome próprio. O mesmo pode-se dizer relativamente ao gestor de bens ou direitos, na verdade inexistente em qualquer dos institutos sob a análise um comando normativo que determine, como pressuposto de aplicação dos regimes, a necessidade do gestor de negócios ou de bens ou direitos atuar em nome do dono do negócio. Aliás, no que tange ao instituto civil prevê-se expressamente no artigo 471.º do CC a possibilidade de o gestor de negócios agir em nome próprio⁴⁶⁸ ou em nome (em representação) do *dominus negotii*. Assim, no primeiro caso estaremos perante a denominada gestão não representativa e no segundo, uma gestão representativa. Ainda de acordo com aquele preceito legal, à gestão representativa serão imputadas as regras da representação sem poderes constantes do artigo 268.º do CC; à gestão não representativa são extensíveis as disposições aplicáveis ao mandato sem representação previsto nos artigos 1180.º e seguintes do CC.

O que se exige em ambos os regimes é que a atividade do gestor se destine, intencionalmente, a satisfazer o estado de necessidade de outrem e que essa atuação seja por conta desse outrem, isto é, com a finalidade de transferir (imediata ou

⁴⁶⁸ Isto é, sem revelar à contraparte o nome da pessoa por conta de quem atua, ou tomando, de qualquer modo, sobre si a titularidade do negócio celebrado.

posteriormente) para a sua esfera jurídica os proveitos e encargos da sua intervenção, imputando-lhe os meios de que se serviu ou, pelo menos, os resultados obtidos⁴⁶⁹.

No que tange ao regime previsto pelo artigo 27.º da LGT, contrariamente ao que sucede no regime civil da gestão de negócios, o legislador tributário é omissos quanto à destrição normativa entre os efeitos jurídicos derivados da gestão de bens ou direitos representativa (*em nome de alheio*) e os derivados da gestão de bens ou direitos não representativa (*em nome próprio*), limitando-se a exigir que na direção do negócio o gestor deve agir no interesse e por conta da entidade não residente. A razão desta omissão normativa parece-nos compreensível, atendendo que, como já demos nota, a direção do negócio de entidade não residente pode operar via *gestão de negócios* (quando seja *assumida* por um terceiro carecido de autorização) ou via *contrato mandato* e/ou *procuração* (quando seja *incumbida/autorizada* a terceiro pelo dono do negócio), sendo que a possibilidade do gestor de bens ou direitos atuar em *nome próprio* ou em *nome da gestida* haverá de ser aferida em função da qualidade jurídica em que este é investido na gestão, ou seja, enquanto gestor de negócios, mandatário ou procurador da entidade não residente. A questão não parece levantar relevantes problemas na medida que, quer o instituto da gestão de negócios, quer o do mandato preveem expressamente as modalidades representativa e não representativa e respetivos efeitos jurídicos⁴⁷⁰. Diferente problema será o que consiste na indagação que os diferentes efeitos que uma gestão representativa ou não representativa poderão implicar em sede da efetivação da responsabilidade solidária do gestor de bens ou direitos.

Além do nexos intencional de gerir um interesse ou negócio para outrem, alguma doutrina, da qual destacamos Menezes Leitão, sublinha a necessidade da utilidade da gestão como pressuposto adicional à gestão de negócios. De acordo com esta teoria, o conceito da gestão de negócio alheio não se completa exclusivamente com a finalidade de gerir um negócio alheio, porquanto exige-se que a gestão se revista de utilidade para

⁴⁶⁹ Cfr. VARELA, Antunes, Op. Cit., pág. 456.

⁴⁷⁰ Naturalmente que a questão não se chega a colocar na circunstância da gestão ser atribuída mediante procuração ao gestor, pois que, aqui, estamos perante o instituto da representação voluntária por excelência, regulador da gestão de negócios e mandato representativos.

o dono do negócio. Advoga aquele autor que a tutela dos interesses do *dominus* exige que não se possa considerar a possibilidade de o gestor exercer a gestão, quando não existe qualquer utilidade para o dono do negócio. Seja porque o dono do negócio encontre-se a exercer por si essa gestão ou, por exemplo, porque tenha proibido a intervenção do gestor. Coloca-se, porém, a questão da determinação do modo e termos em que deve ser valorada a utilidade da gestão. A resposta ao problema parece ser dada, ou pelo menos indiciada, pelo espírito subjacente ao disposto no número 3 do artigo 340.º do CC⁴⁷¹ a respeito do consentimento do lesado à prática do correlato ato lesivo por outrem. Pelo que, apenas se consideram lícitas as intervenções que se dão no interesse do lesado e de acordo com a sua vontade presumível. Ideia que nos parece corroborada pelo número 2 do artigo 466.º do CC, na medida que este normativo indexa a culpa do gestor pelos danos causados a uma atuação desconforme o interesse ou a vontade, real ou presumível, do dono do negócio.

iii) *Falta de autorização*

Por fim, o último pressuposto da gestão de negócios e porventura o que lhe confere a sua característica mais marcante é a falta de autorização do dono do negócio para a intervenção do gestor. Com efeito, não podemos falar em gestão de negócios em sentido técnico-jurídico quando a intervenção do gestor se fundamente em relação jurídica específica entre o gestor e o *dominus*. Dito de outro modo, a gestão de negócios pressupõe a inexistência de qualquer vínculo jurídico mediante o qual o dono do negócio legitime ou imponha o dever legal a um terceiro (*gestor*) de intervir na direção de assuntos pertencentes à sua esfera jurídica⁴⁷².

O pressuposto da falta de autorização adquire significativa relevância, pois através dele opera-se a destriça entre a gestão de negócios em sentido técnico-jurídico

⁴⁷¹ Transpondo a disposição do normativo em apreço: “*Tem-se por consentida a lesão, quando esta se deu no interesse do lesado e de acordo com a sua vontade presumível*”.

⁴⁷² Repare-se que o dever legal de gestão não decorre necessariamente do estabelecimento de um vínculo jurídico voluntário entre o *dominus* e o agente incumbido da gestão. Na verdade, esse dever decorre muitas vezes da imposição legal, da qual constitui exemplo o poder paternal, a tutela ou curadoria, bem como quando deriva do contrato social ou estatuto das pessoas coletivas, entre outros inúmeros casos previsto no ordenamento jurídico.

e o mandato gestorário, enquanto modalidade específica do contrato de prestação de serviços (artigo 1155.º do CC). A falta de autorização supõe, portanto, a ausência quer de mandato, quer de poderes voluntários de representação, como uma procuração, e independe da circunstância do agente gestorário agir com ou sem representação. Assim, não se poderá recorrer ao instituto da gestão de negócios quando o gestor estiver autorizado⁴⁷³ ou incumbido por negócio jurídico⁴⁷⁴ a intervir na esfera do dono do negócio. Com efeito, havendo uma causa (uma relação jurídica, como o contrato de mandato, de prestação de serviços, de trabalho, etc.), pela qual o agente esteja obrigado ou autorizado a intervir no negócio alheio, os direitos e obrigações entre as partes são os derivados dessa relação, e não os do instituto da gestão⁴⁷⁵.

Há ainda a referir que, uma situação originariamente enquadrada no seio de uma relação contratual de mandato pode vir, posteriormente, a configurar-se numa relação de gestão de negócios. É o que sucede, por exemplo, quando o mandato seja declarado nulo, revogado ou haja caducado, tratando-se de situações, segundo Antunes Varela⁴⁷⁶, reconduzíveis à falta de mandato e como tal suscetíveis de enquadramento na previsão normativa da gestão de negócios (por equiparação à falta de autorização). Outro quadro idêntico à falta de autorização será aquele em que da atuação do mandatário resulta um excesso de poderes e os mesmos não sejam conformes a vontade presumível do mandante ao abrigo do artigo 1162.º do CC, isto é, quando o excesso de poder da atuação do mandatário não recaia na ideia de um *cumprimento inteligente* do contrato de mandato.

7.2.1.2.2. Da aprovação e da ratificação da gestão de negócios

Um dos traços mais marcantes do instituto da gestão de negócios é a falta de autorização do *dominus* a outrem para a administração do seu negócio ou interesses. Trata-se, cremos nós, da pedra angular desta fonte das obrigações, sendo que não é

⁴⁷³ Por exemplo, mediante concessão voluntária de poderes de representação via procuração.

⁴⁷⁴ Nomeadamente mediante contrato de mandato celebrado com o *dominus*.

⁴⁷⁵ Cfr. VARELA, Antunes, Op. Cit., pág. 457.

⁴⁷⁶ *Ibidem*.

isenta de implicações no âmbito da gestão de bens ou direitos, quando esta se fundamente na gestão de negócios. Com efeito, originando-se a gestão de negócios - bem como a gestão de bens ou direitos (sendo caso disso) - mediante uma assunção unilateral de interesses ou negócios pertencentes a esfera jurídica alheia, o regime civil impõe à *cabeça* como obrigação do gestor o aviso e informação ao dono do negócio dessa ação de gestão⁴⁷⁷. Com esta obrigação de comunicação o ordenamento jurídico visa conceder ao *dominus*, no presente caso à entidade não residente, a possibilidade de diligenciar pelo que tiver por conveniente sobre a gestão do seu negócio, o que pode suceder tornando o gestor um procurador, um mandatário⁴⁷⁸ ou cessando a gestão do negócio, assumindo ele próprio a direção das diferentes componentes da sua esfera jurídica que se encontram alheadas de direção.

Ora, adquirindo conhecimento da gestão, além das condutas acima citadas, o dono do negócio poderá aprovar a gestão se esta corresponder a uma *gestão regular*, isto é, houver sido desenvolvida de acordo com a sua presumível e real vontade ou caso assim não suceda, pelo facto do desenvolvimento da gestão não corresponder à sua vontade presumível, não aprovar a gestão, na medida que esta se considera *irregular*.

A este respeito, importa antes de mais, desfazer o eventual equívoco jurídico-conceptual que pode operar entre a noção de *aprovação* e de *ratificação*. Estamos perante conceitos e instrumentos funcionais distintos.

A *aprovação* da gestão terá que ver com a declaração do *dominus* pela qual este emite um juízo de valor global e abstrato de concordância com a atividade de administração do gestor, isto é, equivale à confirmação de que a gestão decorreu de acordo com a vontade real ou presumível do dono do negócio⁴⁷⁹, com todas a

⁴⁷⁷ Cfr. dispõe o artigo 465.º, al. b) do CC. Bem como prestar todas as informações relativas à gestão e respetivas contas, finda a gestão ou quando o dono as requeira, cfr. artigo 465.º, al. c) e d) do CC.

⁴⁷⁸ O que não equivale dizer que a constituição de procurador ou mandatário faça cessar a eventual gestão de bens ou direitos, porquanto apenas se reporta ao instituto jurídico da gestão de negócios. Na verdade, a gestão de bens ou direitos prevista pelo artigo 27.º da LGT, fundamentada na direção de negócio de entidade não residente, pode continuar a desenvolver-se no quadro de uma relação jurídica de mandato ou mediante a outorga voluntária de poderes de representação por procuração, conquanto que encontre preenchido os demais requisitos legais.

⁴⁷⁹ Contrariamente à ratificação, o legislador não impôs forma especial para o ato de aprovação da gestão, pelo que somos de parecer que ao abrigo do princípio da liberdade de forma do artigo 219.º do CC, a mesma não necessita de qualquer formalidade específica, podendo ser expressa ou inclusivamente tácita, quando tomando conhecimento da atividade gestonária, o dono do negócio não emite qualquer pronúncia, cfr. artigos 217.º e 218.º do CC. No mesmo sentido V. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de, Op. Cit., pág. 450.

consequências que daí possam advir⁴⁸⁰, pelo que se considera regular. A aprovação ou não aprovação⁴⁸¹ da gestão conexas-se fundamentalmente com as relações internas⁴⁸² estabelecidas entre o gestor e o dono do negócio, sem adquirir relevância no plano externo, nomeadamente e para o que o objeto de estudo importa para efeitos tributários. A tarefa de analisar se dada gestão foi ou não aprovada, padece de inocuidade prática no terreno tributário, pelo que não proferimos aprofundados desenvolvimentos sobre uma matéria que ultrapassa o âmbito desta investigação.

Diferentemente são as coisas quanto à *ratificação* da gestão de negócios. Aliás, é importante sublinhar a circunstância da gestão poder ser aprovada sem ser ratificada e vice-versa⁴⁸³. A ratificação consiste no ato mediante o qual o dono do negócio chama à sua esfera jurídica, os efeitos jurídicos produzidos pela atividade do gestor, contrariamente ao que sucede com a aprovação, a ratificação correlaciona-se com as relações externas que emergem da atuação do gestor, refere-se aos atos e negócios jurídicos praticados em nome do *dominus* não residente. Só faz sentido falar em ratificação da gestão, na medida que no desenvolvimento da mesma o gestor haja atuado em nome alheio, negociando e atuando em nome do *dominus* não residente, o que produz consequências ao nível do regime jurídico aplicável a tal quadro fáctico.

A este respeito convém não esquecer que o gestor de negócios é alguém que age por conta de outrem, ingerindo numa esfera jurídica alheia sem para tal encontrar-se autorizado. Deste modo, quando o gestor prossegue a direção de negócio alheio atua

⁴⁸⁰ A respeito da aprovação da gestão, dispõe o artigo 469.º conexionado com artigo 468.º, n.º 1 do CC que o *dominus* ficará obrigado a reembolsar o gestor das despesas que ele fundamentadamente tenha considerado indispensáveis, com juros legais a contar do momento em que foram feitas, e a indemnizá-lo do prejuízo que haja sofrido. Assim, entre as despesas indemnizáveis destaca-se, entre outras, as incorridas com o pagamento de impostos pelo gestor, cfr. VARELA, Antunes, Op. Cit. pág. 467. Repare-se que o reembolso dos impostos pagos dirá respeito aos decorrentes da gestão ordinária, como por exemplo o pagamento da nota de cobrança de IMI de prédio do dono do negócio, bem como aos decorrentes da gestão extraordinária ou de atos de disposição, na medida em que atuando sem poderes representativos, dirigiu e realizou negócios/atos jurídicos por conta e interesse do respetivo dono, mas em seu nome próprio, pelo que os correlativos atos tributários serão lançados em nome do gestor.

⁴⁸¹ Da não aprovação, o dono do negócio responderá apenas segundo as regras do enriquecimento sem causa, cfr. artigo 468.º, n.º 2 do CC, bem como poderá ter direito de indemnização pelos danos decorridos da gestão culposa do gestor.

⁴⁸² Aos atos negociais ou não negociais, jurídicos ou materiais promovidos pelo gestor.

⁴⁸³ A propósito da dicotomia entre aprovação e ratificação, Antunes Varella escreve: “*Pode haver aprovação sem ratificação, se o dono não quiser contestar os direitos atribuídos por lei ao gestor, mas não se dispuser a chamar a si algum ou alguns dos negócios que este celebrou em seu nome; tal como, inversamente, pode haver ratificação sem aprovação, se o dono quiser chamar a si os negócios que o gestor realizou em seu nome, ou alguns deles, mas entender que este não respeitou a sua vontade ou não agiu em conformidade com os seus interesses*”, cfr. VARELA, Antunes, Op. Cit. pág. 467.

sem autorização do respetivo dono, do que podem resultar duas situações fácticas: o gestor age em nome alheio (em nome do dono do negócio não residente), mas como encontra-se carecido de autorização, a gestão é efetuada em representação do dono, mas sem poderes para o efeito; alternativamente, o gestor opta por atuar em nome próprio, mas como na primeira hipótese por conta e no interesse do *dominus*.

Ora, o que é de salientar é que o gestor que age em nome do *dominus* não residente, apesar de agir em representação deste (gestão de negócios representativa) carece de poderes de representação, uma vez que a não autorização pressupõe a inexistência de procuração⁴⁸⁴. Neste particular circunstancialismo, o comando do artigo 471.º do CC impõe a aplicação do quadro legal da representação sem poderes previsto no artigo 268.º do CC, pelo que os negócios jurídicos efetuados pelo gestor em nome do dono negócio, serão ineficazes em relação a este, enquanto por ele não forem ratificados. Dispõe ainda aquele preceito que o ato de ratificação está sujeito à forma exigida para a procuração, assim, se a gestão ratificanda incorpora negócios jurídicos sobre imóveis, nomeadamente que versem sobre a disposição ou aquisição da sua propriedade, ao abrigo do disposto no número 2 do artigo 262.º do CC, o ato de ratificação deverá constar de instrumento público⁴⁸⁵ ou documento particular autenticado⁴⁸⁶ nos termos do disposto do artigo 875.º do CC, sob pena de nulidade por vício de forma como estipula o artigo 220.º do CC.

Em face do quadro supra descrito, facilmente se depreende que enquanto não se der a ratificação de negócios, o gestor assume os direitos e deveres do dono do negócio, do sujeito passivo, na medida que são (ainda) ineficazes face a este, de resto como prescreve o número 2 do artigo 17.º da LGT⁴⁸⁷.

⁴⁸⁴ Ato jurídico pelo qual se concedem poderes de representação voluntária, artigo 262.º, n.º 1 do CC.

⁴⁸⁵ Cfr. artigo 80.º do Código do Notariado.

⁴⁸⁶ Cfr. artigo 24.º do DL 116/2008, de 4 de julho.

⁴⁸⁷ No mesmo sentido V. PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 141.

Porém, como meio de obviar a precariedade decorrente do previsto número 4 do artigo 268.º do CC, bem como da eventual não ratificação por parte do dono do negócio, o legislador tributário estabeleceu uma presunção para a ratificação dos atos de gestão, mediante os quais consideram-se ratificados no final do prazo para cumprimento voluntário da obrigação tributária, acessória ou principal, consoante decorre do preceituado no número do artigo 17.º, n.º 3 da LGT.

Naturalmente que, à face do que se vem dizendo, esta presunção reporta-se aos atos de gestão representativa, isto é, aos atos operados pelo gestor em nome do dono do negócio, pois só nestas situações há lugar à ratificação da gestão processada. O que por sua vez significa que, findo o prazo de pagamento voluntário sem que este se encontre efetuado⁴⁸⁸, à luz da referida presunção poderá o dono do negócio ser executado originariamente pelo tributo em débito, todavia, e como se trata de uma presunção ilidível, admite-se reclamação graciosa ou impugnação judicial, decorrente da atividade do gestor. A este respeito, como destacam alguns autores, *“qualquer presunção em sentido contrário traduzir-se-ia numa limitação dos direitos de defesa do sujeito passivo perante a administração tributária que, claramente, não terá sido intenção do legislador”*⁴⁸⁹. Acreditamos que só assim não sucederá, se e na medida em que a gestão de negócios ao abrigo dos artigos 17.º da LGT e do 464.º do CC se enquadrar no âmbito mais amplo da gestão de bens ou direitos nos termos do artigo 27.º da LGT, atribuindo-se ao gestor, assim, responsabilidade solidária pelo débito tributário – o que significa que a autoridade tributária poderá, decorrido o prazo para pagamento voluntário⁴⁹⁰, exigir também a si a satisfação do crédito tributário, bem como instaurar o competente processo de execução fiscal em seu nome, independentemente do benefício da excussão prévia do sujeito passivo não residente⁴⁹¹. Contudo, como já se referiu, a gestão de bens ou direitos na aceção do

⁴⁸⁸ Prazo para o cumprimento de uma prestação tributária decorrente da atividade gestionária do gestor. Mas, também pode suceder que a situação do cumprimento de uma obrigação tributária de pagamento ou acessória por parte do gestor, sendo que neste caso a presunção estabelecida operará no sentido que o dono ratificou o cumprimento da obrigação prestada pelo gestor.

⁴⁸⁹ *Ibidem*.

⁴⁹⁰ Na ausência de estipulação de prazo especial na lei do imposto em dívida, 30 dias após a notificação para pagamento, nos termos do artigo 84.º, n.º 2 do CPPT.

⁴⁹¹ O que não significa que a autoridade tributária possa mover a execução contra o responsável solidário (gestor) sem que primeiro proceda à sua notificação para pagamento voluntário do débito tributário. Aliás, solução esta que nos parece ser a única conforme o princípio da segurança jurídica, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, na medida que estamos perante dívidas tributárias alheias e sem conexão com uma manifestação de capacidade contributiva do gestor. A este respeito V. ponto 3.3.4.

artigo 27.º da LGT não se preenche com a mera e isolada prática de atos gestão de negócios, mesmo quando exercida ao abrigo de uma relação jurídica de mandato, antes impõe a *assunção* (ou *incumbência* consoante se fundamente em negócio jurídico) de uma direção efetiva, ampla e consistente do negócio do sujeito passivo não residente, como adiante indagaremos.

Por outro lado, pode suceder que o gestor opte, por qualquer motivo, por atuar e dirigir o negócio ou interesse alheio em nome próprio. Nesta circunstância não estamos perante uma gestão *em representação*, mas somente uma gestão por conta e interesse do dono do negócio. Inexiste, aqui, o chamamento dos atos e negócios jurídicos à esfera jurídica do dono do negócio, mediante a ratificação da atividade do gestor de negócios, o que bem se compreende, pois o complexo de direitos e deveres jurídicos emergentes dessa gestão inscrevem-se primariamente na esfera jurídica do gestor, pois é em seu nome que ele os promove. O que por sua vez levanta a questão de saber como operará a transferência dos deveres e direitos para a esfera jurídica do *dominus*. O ordenamento jurídico civil resolve a questão impondo a aplicação das regras do mandato sem representação a este quadro fáctico. Assim, por força do artigo 1180.º do CC, quando o gestor celebre o negócio em nome próprio adquire os direitos e assume as obrigações dele derivados, mesmo que se conheça a qualidade de gestor pela qual atua⁴⁹². Nesta *modalidade* de gestão de negócios⁴⁹³ os deveres e direitos jurídicos emergentes da atividade gestionária (contrariamente à gestão representativa) produzem-se diretamente na esfera jurídica do gestor, ocorrendo a reprodução desses efeitos (direitos) para o *dominus* através de negócio alienatório específico, podendo este, porém, cobrar diretamente de terceiro os créditos constituídos a favor do gestor (artigo 1181.º do CC)⁴⁹⁴. No que concerne aos deveres e obrigações contraídas pelo gestor, ou são assumidas pelo *dominus*, mediante a instituição jurídica da assunção de dívida, ou caberá, a este, fornecer ao gestor as quantias necessárias para a sua

⁴⁹² No âmbito dos negócios subjetivamente alheios releva-se praticamente impossível conhecer a qualidade de gestor, por se desconhecer a sua vontade e intenção de gerir para outrem uma vez que age em nome próprio e os seus atos versam sobre realidades jurídicas ou materiais inidentificáveis com o dono do negócio, ou pelo menos de difícil correlação com este.

⁴⁹³ Bem como do mandato.

⁴⁹⁴ Cfr. MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de, Op. Cit., pág. 450 e 451.

satisfação, nos termos do artigo 1182.^o do CC. Entendemos, todavia, que deve ser feita uma interpretação *mutatis mutandi* do citado preceito, é que, enquanto o mandato cujo vínculo jurídico estabelecido entre o mandatário (gestor) e o mandante (dono do negócio) assenta na incumbência para a gestão deste para aquele, no instituto da gestão de negócios inexistente idêntica base, na verdade o dono do negócio desconhece, em princípio, a atividade do gestor e, conseqüentemente, as obrigações em que este é onerado, pelo que esse *dever* de entregar ao mandatário (gestor) “*os meios necessários para cumprir o mandato*” (gestão) deve ser restritivamente interpretando como o *dever de reembolso* das despesas incorridas no cumprimento de obrigações por conta do *dominus*. Pois, por comparação com o mandato, na gestão de negócios, apenas em fase posterior ao seu desenvolvimento o dono do negócio adquire conhecimento da atividade do gestor, e só nesse momento pode ajuizar a aprovação da gestão, com todas as conseqüências que daí advenham, nomeadamente em sede de obrigação de reembolso do gestor.

O quadro descrito é passível de produzir, também, implicações no domínio da relação jurídica tributária, já que a realização de factos tributários no seio de uma gestão de negócios não é indiferente à circunstância desta desenvolver-se em nome alheio ou em nome próprio. Com efeito, no âmbito da gestão representativa, em nome do dono do negócio, particularmente da entidade não residente, o elemento subjetivo que compõe os factos tributários dela derivados é inscrito em nome do *dominus*⁴⁹⁵, investindo-se este na qualidade devedor tributário originário e o gestor na qualidade de responsável solidário.

Por outro lado, pense-se a título de exemplo, nos negócios jurídicos sobre bens imóveis, cuja aquisição no interesse e por conta da entidade não residente *gestida* é efetuada em nome próprio da pessoa que a gere. No âmbito da tributação patrimonial, nomeadamente em sede de IMT e IS, a incidência fiscal versará pessoalmente sobre gestor, na exata medida que este, ao atuar sem representar o dono do negócio⁴⁹⁶, no

⁴⁹⁵ Diferente questão é a de indagar a eficácia, em relação ao dono do negócio, dos efeitos jurídicos da gestão representativa. Com efeito, conforme já explicitamos, a eficácia jurídica de tais negócios depende da sua ratificação por parte do *dominus* não residente.

⁴⁹⁶ Como anteriormente referido, neste momento temporal da atividade gestonária desconhece-se, em princípio, a intenção do gestor transferir para outrem o produto da sua atividade, nomeadamente no que ao caso concreto diz respeito o direito de

plano puramente externo afigura-se como o próprio dono do negócio, embora não o sendo. Dito isto, não nos parece que à gestão não representativa equivalha a inexistência da responsabilidade tributária prevista pelo artigo 27.º da LGT. Perante um tal quadro, somos da opinião pela manutenção da responsabilidade prevista para a gestão de bens ou direitos, somente operará uma inversão da incidência pessoal da responsabilidade, a qual recairá sobre a entidade não residente para a qual ainda não se reproduziram os efeitos jurídicos decorrentes da gestão de negócios (não representativa), mantendo o gestor, por força do regime civilístico descrito, a qualidade de devedor e sujeito passivo originário da relação tributária. Solução esta, refira-se, não totalmente inovadora no âmbito do Direito tributário, na verdade o legislador do CIVA desenhou idêntica *inversão de papéis* no seu artigo 30.º, n.º 5, ao prever que o representante tributário do sujeito passivo de IVA não residente constitui-se devedor do imposto e o representado responsável solidário pelo mesmo.

7.2.1.3. Da representação voluntária e da relação jurídica de mandato e a gestão de bens ou direitos

Como tivemos oportunidade de referir⁴⁹⁷, o número 2 do artigo 27.º da LGT considera que a gestão de bens ou direitos de entidade não residente possa ser *assumida* ou *incumbida* a pessoas singulares ou coletivas. Nesse sentido, tratámos nos pontos transatos de indagar o sentido e alcance que o termo linguístico “*assumam*” germina no seio do corpo normativo daquele preceito, nomeadamente por referência à configuração jurídica fundamentada no instituto civilístico da gestão de negócios. Por ora, ocupar-nos-á a gestão de bens ou direitos cuja fonte da direção de negócio reside na vontade do próprio *dominus*, isto é, deriva da vontade do sujeito passivo não

propriedade sobre imóvel adquirido na execução da gestão, nos termos do artigo 1181º, n.º 1 do CC. Para este efeito, o gestor não representativo é tido como um devedor tributário (e jurídico) originário e em nome próprio, como resulta do artigo 4.º do CIMT, bem como do artigo 2.º, n.º 3 do CIS. Mas, ainda que assim não se entenda, somos do parecer, que o disposto quanto à incidência do IMT sobre os contratos para pessoa a nomear (artigo 4.º, al. b) do CIMT) indicia, segundo o elemento racional, esta formulação de ideias do legislador, pois, para estes negócios jurídicos rege-se que: “*o imposto é devido pelo contraente originário, sem prejuízo de os bens se considerarem novamente transmitidos para a pessoa nomeada se esta não tiver sido identificada ou sempre que a transmissão para o contraente originário tenha beneficiado de isenção*”. Ora, parece clara a similitude das configurações jurídicas apontadas, pelo que a solução em sede tributária deverá ser igualmente idêntica. Assim, o imposto é devido a título originário e direto pelo gestor de negócios na exata medida que este não identifique o dono do negócio para quem atua, o que quase equivale dizer que desde que este não atue em nome, em representação do *dominus* não residente.

⁴⁹⁷ V. ponto 7.2.1.

residente. Investigaremos, portanto, a significância jurídica da forma verbal “*incumbidas*” da direção de negócios de entidade não residente, inscrita no artigo 27.º da LGT, para posterior indagação e recorte conceptual da *direção de negócios* nesta passagem do ordenamento jurídico-tributário.

Dissemos, anteriormente, que o âmago do instituto da gestão de negócios reside na ausência de autorização ou consentimento por parte do respetivo dono para a gestão dos seus interesses e negócios em território nacional (como ao presente estudo releva). Sucede que, aqui, cuidaremos da situação inversa, isto é, estudaremos uma gestão de negócios – que poderá consubstanciar-se em gestão de bens ou direitos mediante o preenchimento do respetivo quadro jurídico – autorizada, consentida ou mesmo obrigacional. Preliminarmente, cumpre informar que continuaremos a falar da gestão de negócios e interesses alheios no mesmo sentido económico-social visado nos pontos anteriores⁴⁹⁸, mas já não, há que deixar bem claro, no sentido técnico-jurídico e inclusive axiológico⁴⁹⁹. Ou seja, as referências à gestão ou gestor de negócios produzidas no presente capítulo não deverão entender-se como afloramentos ao instituto jurídico da gestão de negócios, conforme o previsto nos artigos 464.º e seguintes do CC e 17.º da LGT, mas unicamente no seu sentido natural, social e económico.

Dito isto e conforme expõe a letra do número 2 do artigo 27.º da LGT, “(...) *consideram-se gestores de bens ou direitos todas aquelas pessoas singulares ou coletivas que assumam ou sejam incumbidas, por qualquer meio da direção de negócios de entidade não residente em território português, agindo no interesse e por conta dessa entidade*”, sublinhado nosso. Ora, a indagação do sentido e alcance subjetivo que o legislador pretendeu conferir ao presente regime com a expressão “*sejam incumbidas*”, deve ser, à imagem do que anteriormente referimos, articulada com a subsequente expressão “*por qualquer meio*”⁵⁰⁰. De facto, a incumbência da gestão de bens ou direitos

⁴⁹⁸ V. ponto 7.2.2.2.

⁴⁹⁹ Enquanto manifestação do espírito de solidariedade decorrente da vida social humana.

⁵⁰⁰ De igual modo, como sucede com a expressão “*assumam*”, a qual nos parece que deve ser encarada no sentido de uma assunção sem qualquer requisito ou pressuposto jurídico-formal, mas sim por qualquer meio, ainda que meramente económico-material.

a outrem subsume-se, parece, ao mandato conferido pela entidade não residente a alguém para gerir os seus interesses (*bens ou direitos*) situados em território nacional. Todavia, somos da opinião que a expressão “*por qualquer meio*”, sistematicamente empregue no texto normativo, não é vazia de sentido jurídico. Com efeito, consideramos que dita expressão traduz o nexo intencional do legislador de não se restringir à gestão operada via negócio jurídico de mandato, mas conferir-lhe um carácter mais amplo, nela se incluindo o negócio jurídico unilateral da outorga de poderes voluntários de representação⁵⁰¹ que ocorre mediante procuração exarada pela entidade não residente em favor da pessoa que esta escolha para dirigir o seu negócio em território nacional - o *procurador gestor*⁵⁰² - bem como por qualquer outro meio operacional⁵⁰³.

Repare-se que a citada interpretação reveste-se de interesse prático, especialmente pela frequente confundibilidade conceptual operada entre a noção de mandato e a noção de procuração que desagua, a maior das vezes, na redução à aplicação do regime jurídico do mandato à representação voluntária, vulgo procuração. Não obstante a maior das vezes andarem de mãos dadas – nomeadamente que tange ao mandato com poderes de representação - a verdade é que não podemos deixar iludir-nos pela sua similitude jurídico-conceptual.

Destarte, pontuaremos o início desde ponto do trabalho com uma breve abordagem jus-analítica às figuras da procuração e do mandato, na medida que, em nosso entender, ambas poderão originar a responsabilidade do gestor de bens ou direitos, conquanto que por via delas se prossiga a direção de negócio de entidade não residente⁵⁰⁴.

Todavia, como referimos em sede própria, julgamos que a assunção da direção de negócio alheio, ocorrerá, maioritariamente (mas não exclusivamente) através do instituto jurídico da gestão de negócios, pela razão que apenas abordámos esse “*meio*”.

⁵⁰¹ Saliente-se que o termo “*representação*” é aqui empregue no sentido técnico-jurídico para fazer referência ao instituto civilístico da representação, particularmente a voluntária, e já não à representação tributária anteriormente abordada, pese embora a mesma também possa ser atribuída mediante procuração.

⁵⁰² No sentido da inadmissibilidade da procuração como meio de incumbência de direção de negócios V. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009, Coimbra, pág. 21.

⁵⁰³ No entanto, pelas mesmas razões invocadas relativamente à assunção da direção de negócios, limitar-nos-emos à incumbência da direção de negócio de entidade não residente por mandato e/ou procuração.

⁵⁰⁴ No mesmo sentido entendeu a antiga DGSJ, informando via Ofício-Circulado que: “(...) a intervenção, mediante procuração ou mandato representativo, por exemplo em escritura de compra e venda de imóvel, poderá ser susceptível de constituir o procurador ou mandatário em responsabilidade tributária solidária, ao abrigo dos números 1 e 2 do art. 27.º da LGT, quanto ao cumprimento dos deveres de pagamento do imposto e de salvaguarda dos meios financeiros necessários para o efeito.”, cfr. Ponto 3, do Ofício-Circulado n.º 60.084, de 288/11/2011, da Direção de Serviços de Justiça Tributária.

Estamos perante dois negócios jurídicos distintos⁵⁰⁵ desde a sua nascença, visto que a procuração é um negócio jurídico unilateral, enquanto o mandato é um negócio jurídico bilateral, uma modalidade do contrato de prestação de serviços (artigo 1155.º do CC). Neste sentido, contrariamente à procuração, o mandato constitui-se fonte de obrigações, o que influi em termos mais contundentes na distinção entre ambos negócios.

O mandato tem a virtualidade de inscrever na esfera jurídica do mandatário o dever jurídico de exercer o mandato, nos termos em que foi exarado. Assim, a entidade não residente que celebre contrato de mandato com pessoa para dirigir os seus negócios em Portugal, faz nascer uma relação jurídica obrigacional privada da qual esta é o sujeito ativo e o mandatário, que à face do conteúdo do mandato constitui-se gestor de bens ou direitos, o sujeito passivo.

A procuração, por seu turno, limita-se a formalizar a outorga de poderes de representação do seu emitente. Pois bem, aqui subjaz a fundamental divergência entre o conteúdo funcional dos negócios em apreço. Mediante a procuração são conferidos poderes de representação, sem que, contudo, constituam um dever de exercício para o procurador, antes uma possibilidade de exercer esses poderes.

Pese embora as distinções apontadas, mantém-se entre as duas figuras um certo grau de similitude, nomeadamente pela frequência com que ambas operam juntas – mandato com poderes de representação. Neste sentido, Pais de Vasconcelos declara que *“o mandato com representação, enquanto negócio misto de procuração e mandato, tem um regime jurídico que regula, quer questões de representação⁵⁰⁶, quer questões de obrigação de prática de actos por contra de outrem”⁵⁰⁷*. Saliente-se, porém, que o conteúdo funcional do mandato não se prende com a outorga de poderes de representação, outrossim com deveres da prática de atos ou negócios jurídicos por

⁵⁰⁵ De acordo com Carlos Alberto da Mota Pinto: *“há perfeita autonomia entre as duas figuras, pois o mandato é um contrato pelo qual uma das partes se obriga a praticar um ou mais actos jurídicos por conta de outrem (art. 1157.º); trata-se de uma modalidade particular do contrato de prestação de serviços”*, cfr. MOTA PINTO, Carlos Alberto da, Op. Cit., pág. 541.

⁵⁰⁶ Conforme já tivemos oportunidade de fazer referência aquando da alusão à gestão de negócios representativa e não representativa.

⁵⁰⁷ Cfr. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, Op. Cit. pág. 43.

conta e no interesse do mandante (entidade não residente), podendo o mandatário (gestor) operar em representação deste ou em nome próprio, nos mesmos termos explanados quanto ao instituto da gestão de negócios.

Assim, para haver representação basta que o negócio, ou no caso da gestão de bens ou direitos, a direção do negócio seja desenvolvida em nome da entidade não residente, pelo gestor de bens ou direitos que atua como procurador daquela entidade.

A este respeito, importa salientar a ideia que, de resto como de certa forma já a fomos introduzindo no âmbito do instituto da gestão de negócios, pode haver mandato sem haver representação da entidade não residente, quando o gestor de bens ou direito não recebeu poderes para agir em nome dessa entidade, mas encontra-se imbuído no dever de praticar determinados atos jurídicos, nomeadamente da direção do negócio por conta e no interesse da mandante não residente. Por outro lado, pode haver representação voluntária sem haver mandato, como sucede com a procuração nos termos do artigo 262.º do CC⁵⁰⁸.

No que toca à representação voluntária da entidade não residente, isto é, no que respeita ao seu procurador em território nacional, refira-se que este conceito não se basta com a figura do mero núncio. Isto é, o procurador, o representante voluntário da entidade não residente em território nacional, não se reduz a um mero transmissor da declaração daquela, não se reconduz a uma espécie de mensageiro, estafeta instrumentário da externalização da vontade do sujeito passivo não residente. Como Carlos Alberto da Mota Pinto dá nota⁵⁰⁹, o representante nunca recebe, nem mesmo quando a procuração é altamente especificada quanto aos poderes, um mandato especificado e obrigatório. Porquanto, o procurador, ao contrário do núncio, tem uma margem suficiente de conformação de vontade para decidir se realiza o negócio, bem como parte do respetivo conteúdo. Sendo que, por maioria de razão, a figura do núncio não preenche o elemento subjetivo da previsão normativa do artigo 27.º da LGT, uma vez que falha no teste fundamental da margem autónoma do *se* e *como* para a sua

⁵⁰⁸ Para mais desenvolvimentos sobre esta matéria V. MOTA PINTO, Carlos Alberto da, Op. Cit., pág. 543.

⁵⁰⁹ *Ibidem*.

atuação em nome e por conta da entidade não residente. Questão que melhor analisaremos aquando a abordagem do conceito de *direção de negócios*.

Por outro lado, a representação não se confunde com a *simples autorização*, pese embora, em nosso entendimento, aquela englobe esta, mas o contrário já não sucede. No entanto, algumas palavras mais se podem acrescentar à distinção entre representação e a simples autorização⁵¹⁰. Com efeito, alguns autores, dos quais destacamos Pais de Vasconcelos⁵¹¹, advogam que a razão de ordem da destrição assenta na factualidade da autorização não incluir a outorga de poderes de representação, o que implica que os efeitos surtidos da atuação do autorizado apenas quanto à esfera jurídica deste se verificam, sendo que, à imagem do que sucede no mandato sem representação será necessário um negócio subsequente especificado para o reporte dos efeitos jurídicos para a esfera jurídica do autorizante. Já na procuração, mediante os poderes de representação por ela titulados, os efeitos jurídicos decorrentes da atividade do procurador reproduzem-se automaticamente na pessoa da entidade não residente representada. Assim, a simples autorização, por entidade não residente para a prática de um ou vários atos jurídicos de gestão, não é suscetível, em princípio, de configurar uma situação geradora do regime de responsabilidade previsto pelo artigo 27.º da LGT.

Diferente, parece-nos ser a situação cuja *autorização* constitui a própria relação subjacente à outorga de poderes de representação, isto é, à procuração propriamente dita. Pense-se, por exemplo, na pessoa que se encontra emigrada no exterior e que, dado o afastamento físico do território nacional, autoriza um terceiro para em seu nome, ou seja em sua representação, praticar os atos necessários à administração, frutificação, disposição e aquisição de bens do/para negócio em Portugal. Como aqui se vê, a *autorização* é o negócio jurídico apto para germinar a própria procuração. Daí que entendamos que, embora não se confundam, a procuração engloba a autorização para a prática de atos em nome do *dominus*⁵¹². Todavia, é importante sublinhar que o procurador – enquanto potencial gestor de bens ou direitos – não se encontra, de

⁵¹⁰ Repare-se que a autorização, enquanto negócio, constitui um negócio jurídico atípico, na medida que não encontra tipificação legal expressa, ressalvada a situações de autorização no âmbito do poder paternal, curatela ou tutoria, nos termos dos artigos 124.º, 145.º e 153.º do CC, respetivamente. Pese embora, os casos sobreditos não constituam verdadeiros negócios, mas sim poderes-funcionais vinculativos, cfr. MOTA PINTO, Carlos Alberto da, Op. Cit., pág. 179.

⁵¹¹ Cfr. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, Op. Cit. pág. 69 e seguintes.

⁵¹² Em sentido oposto V. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, Op. Cit. pág. 72.

qualquer forma, obrigado a praticar tais atos. Dito de outro modo, o facto de existir uma procuração enquanto instrumento titular da autorização para a direção do negócio de pessoa não residente⁵¹³, não significa que o procurador, neste caso gestor, efetue a gestão de bens ou direitos de facto, tão pouco constituirá presunção de gestão de bens ou direitos. A posição jurídica do autorizado é ativa e não passiva⁵¹⁴. Esta ideia é, como veremos, de fundamental importância como pressuposto gerador do regime de responsabilidade previsto para estas pessoas.

No concernente à incumbência da direção de negócios de entidade não residente por mandato, sucede, também, que esta figura jurídica pode constituir a relação subjacente à procuração⁵¹⁵. É o que sucede quando o contrato de mandato é exarado conjuntamente com a outorga de poderes de representação da entidade não residente, falamos aqui do mandato com representação. Esta figura surge como um corpo jurídico de duas mãos que se complementam funcionalmente uma à outra. Por um lado, temos um vínculo jurídico que produz efeitos internos, isto é, entre o gestor (mandatário) e a entidade não residente (mandante), na medida em que gera um complexo de direitos-deveres jurídicos recíprocos, cujo regime jurídico do mandato encontra-se especialmente concebido para regular. E, por outro lado, com um carácter externo, o poder atribuído ao procurador para celebrar e negociar⁵¹⁶ em função do mandato e em nome do mandante, cuja residência tributária situa-se fora do território nacional. Assim, no que ao mandato para a gestão representativa de bens ou direitos diz respeito, podemos dizer que este constitui a relação subjacente à procuração e é através dela que se processa a gestão em nome da entidade não residente. Resumindo, podemos dizer que o mandato regulará as relações internas entre o gestor de bens ou

⁵¹³ Saliente-se que os critérios para aferência da residência tributária encontram-se genericamente estabelecidos pelo artigo 19.º da LGT, e especialmente densificados nos códigos de imposto relativamente aos quais determinada pessoa é sujeito passivo, nos termos expostos no ponto 8.1 e que, desde já, para lá remetemos os demais considerandos acerca de matéria.

⁵¹⁴ Cfr. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, Op. Cit. pág. 73.

⁵¹⁵ Relativamente ao conceito de relação subjacente à procuração enquanto negócio jurídico unilateral incompleto V. PAIS DE VASCONCELOS, Pedro Leitão, Op. Cit. pág. 64 e seguintes. Na verdade, o autor defende que a procuração é um ato jurídico incompleto, na medida que esta só adquire sentido quando integrada num negócio global, isto é, quando instrumentária de uma dada relação jurídica que a pressupõe, não operando de modo independente.

⁵¹⁶ No âmbito do presente estudo: dirigir o negócio da entidade não residente.

direitos e o *dominus* não residente, e a procuração ocupar-se-á das relações externas de representatividade do *dominus* perante terceiros.

Mas, como já referimos, o artigo 27.º, nº 2 da LGT não impõe, enquanto pressuposto normativo do regime *sub judice*, a obrigação do gestor de bens ou direitos, no desenvolvimento da direção de negócios que lhe fora confiada, atuar em nome da entidade não residente. Efetivamente, vale aqui o que já foi dito quanto à gestão de negócios não representativa⁵¹⁷, o referido preceito apenas exige que a direção de negócios seja efetuada por conta e no interesse do respetivo dono, isto é, na consciência da alienidade do negócio e com o nexo intencional de o gerir para outrem - de transferir os respetivos proveitos e obrigações para a entidade não residente. Cabe, assim, na previsão normativa do preceito, a circunstância do gestor (aqui já não se pode denominar procurador, apenas mandatário) atuar em nome próprio, desde que no interesse e por conta do contribuinte não residente. Nestes casos, constata-se a autonomização integral operada entre a figura da procuração e o mandato, na medida que apenas existe a relação jurídica obrigacional emergente do contrato de mandato que visa regular as relações internas entre os respetivos contraentes, mas já inexistente um meio jurídico como a procuração para regular as relações externas, entre o contribuinte⁵¹⁸ e terceiros, entre os quais incluir-se-á a autoridade tributária enquanto sujeito ativo da relação jurídica tributária⁵¹⁹.

§ Mandato representativo e mandato não representativo: regime jurídico

Quanto ao regime e efeitos da representatividade ou não representatividade do mandatário face ao mandante, nada mais há a acrescentar ao que foi dito relativamente à gestão de negócios representativa e não representativa, uma vez que esta bebe do regime do mandato sem representação e da representação sem poderes, pelo que, sob

⁵¹⁷ A este propósito V. ponto 7.2.1.2.1.

⁵¹⁸ Que era representado pelo gestor de bens ou direitos na qualidade de procurador.

⁵¹⁹ O gestor de bens ou direitos, enquanto mandatário sem representação, atua em nome próprio adquirindo em primeira linha os direitos e obrigações decorrentes da direção de negócios do não residente.

pena de incorrermos em desnecessária repetição, para lá remetemos os respetivos considerandos⁵²⁰.

7.2.2. Da concessão da direção de negócios do artigo 27.º da LGT

Identificámos e analisámos alguns dos meios/instrumentos jurídicos operacionalizantes da gestão de bens ou direitos, falamos nomeadamente da gestão de negócios, do contrato de mandato⁵²¹ e da procuração. Sucede que, qualquer que seja o meio (jurídico ou material) pelo qual outrem assuma ou seja incumbido da gestão de bens ou direitos, *condito sine qua non* é que tal pessoa, singular ou coletiva, seja investida na *direção de negócios* da entidade não residente.

Subentende-se, assim, que a *direção de negócios* configura-se pressuposto conceptual central à figura do gestor de bens ou direitos, não se compadecendo esta com uma qualquer gestão de cariz meramente ordinário⁵²², nomeadamente atos isolados de gestão de negócios, mero mandato ou representação voluntária do sujeito passivo não residente, mas uma verdadeira direção de negócios independente, efetiva e assente em determinado conjunto de atos materiais de gestão temporalmente delimitados.

À face do que se propalou, parece-nos que a noção de *direção de negócios* para efeitos tributários comporta em si mesma dois pressupostos teórico-conceptuais: a autonomia e independência subjetiva na atividade gestionária por um lado, e o desenvolvimento *de facto* de um conjunto de atos jurídico-materiais de gestão por outro. Todavia, a indagação e recorte do conceito de *direção de negócios*⁵²³ não se consubstancia de fácil objetivo, desde logo pela ausência de densificação normativa quanto à substância que tal conceito assume. O conceito de gestor de bens ou direitos

⁵²⁰ V. ponto 7.2.1.2.2.

⁵²¹ Com ou sem poderes representativos.

⁵²² A respeito do conceito de mera administração/gestão ordinária, pensamos que os poderes de administração atribuídos por lei ao cabeça-de-casal constituem um razoável termo de comparação, ou, pelo menos, uma base de indício para o mesmo. Dito isto, remetemos para a concessão de gestão ordinária do acervo hereditário prevista nos artigos 2088.º a 2092.º do CC, para alusão à ideia da mera administração ordinária.

⁵²³ Nomeadamente para os efeitos do regime do artigo 27.º da LGT.

encontra-se densificado no número 2 do artigo 27.º da LGT, porém o conceito de *direção de negócios*, no qual aquele assenta, carece de desenvolvimento por parte do legislador, e no nosso ordenamento jurídico apenas se consagram ténues referências e indícios ao alcance e sentido que tal conceito reveste.

Dito isto, efetuaremos um esforço no sentido de aclarar a significância jurídica que tal expressão alcança no ordenamento jurídico-tributário.

7.2.2.1. Autonomia na formação da vontade da entidade não residente

Ora, antes de mais, para que se possa falar em direção de negócios com propriedade, o gestor de bens ou direitos deverá possuir autonomia na formação da vontade da entidade não residente e na determinação dos atos por ela praticados em território nacional. Dito de outra forma, nos casos em que o gestor se limite a executar ordens e instruções do não residente, sem qualquer influência autónoma na constituição do facto tributário, não estamos perante uma direção de negócios, mas, como defende Suzana Costa⁵²⁴, perante o cumprimento de instruções emitidas por terceiros. De igual modo, o mandato ou a outorga voluntária de poderes de representação, não são suscetíveis de consubstanciar *de per si* qualquer responsabilidade tributária, subsidiária ou solidária.

Neste campo impõe-se efetuar um parêntesis: do mandato judicial⁵²⁵ ou tributário⁵²⁶ executado pelos profissionais forenses, advogados e solicitadores⁵²⁷, não se poderá subsumir a figura da gestão de bens ou direitos. Pois, apesar de no mandato forense o mandatário obrigar-se, em termos latos, a alcançar determinado resultado

⁵²⁴ COSTA, Suzana Fernandes da, *A responsabilidade do advogado enquanto gestor de bens e direitos de não residentes*, III Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, Porto, 2013, pág. 517.

⁵²⁵ Nos termos dos artigos 40.º e seguintes do CPC e seguintes.

⁵²⁶ Cfr. artigo 5.º do CPPT.

⁵²⁷ E, recentemente, também pelos contabilistas certificados ao abrigo e nos termos do artigo 10.º, nº 2, al. b) do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, aprovado pelo DL n.º 452/99, de 5 de novembro e alterado pela Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro.

mediante o meio que lhe aprouver⁵²⁸, o que aqui está em causa são atos próprios do advogado e solicitador nos termos da Lei n.º 49/2004, de 24 de agosto, e não de gestão.

A este respeito, a (ainda) DGCI a pedido do Conselho Regional do Norte da Câmara dos Solicitadores⁵²⁹, pronunciou-se no sentido de que o mandato não confere, em regra, qualquer responsabilidade solidária ou subsidiária ao mandatário pelo pagamento do imposto, mesmo que a sua nomeação seja obrigatória, porque ele realiza atos em nome e por conta do mandante, na esfera jurídica do qual se produzem os efeitos dos atos praticados.

Por outro lado, repare-se que diferentemente ao consagrado para a gestão de negócios civilística, o critério orientador da direção de negócios de sujeito passivo não residente não se prende à obrigação de conformação com a vontade real ou presumível daquele⁵³⁰, mas antes à ideia de liberdade de gerir e contratualizar bens ou direitos para o não residente (por parte do gestor), independentemente de qualquer juízo abstrato da vontade do *dominus* não residente.

A *direção de negócios* pressuposta no artigo 27.º, n.º 2 da LGT tem como escopo o preenchimento da previsão normativa de uma gestão de bens ou direitos, por qualquer meio que ela seja prosseguida, desde que exercida de forma autónoma e dotada de margem de liberdade suficiente por parte do gestor para a conformação da vontade do sujeito passivo por si gerido em território nacional⁵³¹. Aliás, parece-nos que a *ratio* da previsão da norma, mais que a representação⁵³² da entidade não residente,

⁵²⁸ Conforme resulta da noção de geral do contrato de prestação de serviços prevista no artigo 1154.º do CC, do qual o mandato constitui uma sub-modalidade contratual (artigo 1154.º do CC).

⁵²⁹ Disponível em: <http://nao-esquecer-cr norte.blogspot.pt/2006/09>, consultado em 18/09/2017.

⁵³⁰ Consoante resulta do artigo 465.º, al. a) do CC. Destarte, como refere a lição de Inocêncio Galvão Telles, o gestor (de negócios), em princípio, tem de se comportar como se comportaria o dono do negócio se conhecesse todas as circunstâncias do caso. Deve abster-se do que ele, com pleno conhecimento de causa, não praticaria; e fazer o que ele faria, também com pleno conhecimento de causa, cfr. GALVÃO TELLES, Inocêncio, *Direito das Obrigações*, 7ª Edição, Coimbra Editora, 1997, pág. 188. Pese embora, tal desiderato não perca aplicabilidade no âmbito das relações internas (privadas) entre o gestor e a entidade gestida, nomeadamente no que se reporta à responsabilidade civil daquele perante esta, revela-se irrelevante no âmbito das relações externas, nomeadamente com a autoridade tributária.

⁵³¹ Naturalmente que o que se acaba de dizer assume maior significado perante as situações de gestão de bens ou direitos, cuja relação subjacente assenta em vínculo jurídico ou num ato jurídico unilateral como a procuração, uma vez que no caso da subjecência de uma gestão de negócios essa liberdade de atuação gestionária encontrar-se-á, apenas, limitada pela perceção psicológica que o gestor detenha da presumível vontade da entidade não residente, o que, por razões óbvias, irreleva para efeitos externos, designadamente no campo tributário.

⁵³² O termo *representação* é aqui utilizado na sua expressão naturalística e não do sentido técnico-jurídico que assume nas relações jurídicas.

visa ou pressupõe a representação autónoma da sua própria vontade em território nacional conduzida pelo gestor de bens ou direitos. A autoridade tributária entende esta autonomia de tal modo que presume que o gestor possui autonomia para reter rendimentos da entidade não residente para cumprimento das suas obrigações tributárias⁵³³.

No mesmo sentido se aponta no *direito circulado* da autoridade tributária. Com efeito, entendeu a Administração tributária⁵³⁴ (anterior DGSJ) por meio do Ofício-Circulado n.º 60.084 de 28/11/2011 emitido pela Direção de Serviços de Justiça Tributária⁵³⁵ que, para efeitos de determinação dos pressupostos de facto geradores da responsabilidade tributária prevista no artigo 27.º da LGT, deve “*atender-se caso a caso ao conteúdo do mandato*⁵³⁶ *em que se baseia a atuação do gestor, de modo a que, em concreto, se possa averiguar se o mandatário dispõe da suficiente liberdade de actuação para que se possa concluir, quando ocorrem os restantes pressupostos legais, pela sua responsabilidade solidária a título de gestor de bens ou direito da entidade não residente*”.

Em face do exposto, a aferição da existência de direção de negócios, dificilmente poderá ser executada de modo abstrato e geral, havendo antes que, nomeadamente a autoridade tributária na instrução do respetivo processo de execução fiscal, proceder a uma análise casuística dos poderes que foram atribuídos ao gestor e/ou do seu quadro de atuação real e concreta, por forma a qualificar a sua extensão e, consequentemente, averiguar da sua eventual responsabilidade pelo cumprimento da obrigação de pagamento de contribuições e impostos.

⁵³³ Cfr. ponto 3 do Ofício-Circulado n.º 60.084, de 28/11/2011, da Direção de Serviços da Justiça Tributária.

⁵³⁴ Trata-se de uma interpretação administrativa relativamente à responsabilidade tributária que o artigo 27.º da LGT pode acarretar para os advogados (e solicitadores) no âmbito do exercício das suas competências profissionais, mas que, aparte do disposto relativamente ao mandato forense, é suscetível de aplicação às demais pessoas que assumam a qualidade de gestores de bens ou direitos de sujeitos passivos não residentes.

⁵³⁵ Disponível em: www.portaldasfinancas.gov.pt.

⁵³⁶ Interpretação normativa e raciocínio que podem ser, com as devidas adaptações, imputados aos demais meios operacionalizantes da gestão de bens ou direitos, nomeadamente no que diz respeito à gestão de negócios. Sendo que, neste último caso, a liberdade de atuação do gestor será inferida, não através do conteúdo de um instrumento formal pois que inexistente, mas do próprio quadro da atuação concreta do gestor, analisando e investigando-se os atos de gestão por ele desenvolvidos, nomeadamente através de elementos na posse da autoridade tributária, como cumprimento de obrigações acessórias derivadas da concretização de atos e negócios jurídicos sobre bens ou direitos por conta da entidade não residente. Neste sentido V. PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 253.

7.2.2.2. Uma direção de facto

Todavia, erroneamente andou a autoridade tributária, em nossa modesta opinião, ao entender que a intervenção do advogado (bem como de qualquer outra pessoa) mediante procuração ou mandato representativo em negócio jurídico de compra e venda de imóvel, poderá constituir facto gerador da responsabilidade tributária prevista no artigo 27.º da LGT contra o procurador ou mandatário, relativamente ao dever de pagamento fiscal e salvaguarda dos meios financeiros necessários para o efeito. Em fundamentação de tal entendimento, a administração tributária expõe que, em tais casos, para efeitos de aferição do quadro legal aplicável, é indispensável atender aos limites da procuração ou mandato concreto conferido pelos sujeitos passivos não residentes, podendo aquela, em caso de dúvida, socorrer-se dos elementos complementares de que possa dispor para o seu esclarecimento.

Destarte, interrogamo-nos se a outorga de amplos poderes de representação voluntária ou o mandato, associados a uma intervenção meramente casuística em negócio jurídico alheio é suscetível de desencadear *de per se*⁵³⁷ a responsabilidade solidária estatuída no preceito em análise?

Parece-nos que não... Desde logo por duas ordens de razão:

i) Primeiramente, como refere Suzana Costa⁵³⁸, convém não perder de vista que a procuração, mediante a qual se prevê a atribuição de amplos poderes de representação a alguém, não significa que essa pessoa (o procurador) os exerça de facto. Ora, conforme anteriormente analisado⁵³⁹, a procuração pode ter (entre outras) uma relação subjacente de autorização ou de mandato (no caso do mandato representativo), sendo que quando a relação que lhe subjaz é de *autorização*, na esfera jurídica do procurador é inscrita, apenas, a possibilidade deste atuar nos limites dos poderes concedidos, não possuindo qualquer dever jurídico ou moral de exercer os poderes que ora autorizados pelo *dominus* não residente, podendo ocorrer que nunca faça uso dos

⁵³⁷ Desde que acompanhada pelo incumprimento do dever de pagamento do imposto.

⁵³⁸ COSTA, Suzana Fernandes da, *A responsabilidade do advogado enquanto gestor de bens e direitos de não residentes*, III Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, Porto, 2013, pág. 520.

⁵³⁹ V. ponto 7.2.2.3.

mesmos. Por outro lado, sendo uma relação de mandato que fundamenta a procuração, além dos poderes de representação voluntários, é inscrito na pessoa do procurador o dever jurídico deste (agora mandatário) praticar os atos e negócios jurídicos previstos no respetivo contrato (mandato) por conta e no interesse do *dominus* não residente (mandante)⁵⁴⁰. Não obstante a operacionalização desse dever jurídico - contraído mediante o mandato – a celebração de contrato de mandato (representativo ou não representativo) não significa, igualmente, que o mandatário exerça os deveres jurídicos a que se encontra adstrito⁵⁴¹, não desenvolvendo, assim, a direção de facto de negócio da entidade não residente.

Assim, da mesma forma que para o preenchimento da responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores se exige uma gerência/administração de facto⁵⁴², isto é, que não meramente de direito ou nominal e na medida que é sobre a autoridade tributária que impende o ónus jurídico de provar e alegar a existência da gerência de facto, igual raciocínio se impõe, julgamos nós, quanto à direção de negócios efetiva de entidade não residente. Ou seja, imputando idêntico raciocínio no âmbito do número 2 do artigo 27.º da LGT, incumbirá à autoridade tributária o ónus jurídico de provar o exercício efetivo e real da direção de negócios, o que não se subsume à mera existência de instrumento formal que confira amplos poderes de representação e gestão de bens ou direitos⁵⁴³. Neste sentido e consoante já havíamos aludido a respeito da responsabilidade subsidiária⁵⁴⁴, *“resulta da regra geral de que quem invoca um direito*

⁵⁴⁰ A respeito da noção do dever jurídico que pende sobre o mandatário, destacamos as lições dos ilustres autores Fernando Andrade Pires de Lima e Antunes Varela: *“Sempre que uma pessoa promete a outra a sua colaboração jurídica, pondo à disposição dela a sua capacidade de agir no mundo do direito, contratando com terceiros ou praticando outros actos jurídicos em face deles, constitui-se um vínculo de mandato”* cfr. PIRES DE LIMA, Fernando Andrade, VARELA, João de Matos Antunes, Código Civil Anotado, Vol. II, Coimbra Editora, 1968, Coimbra, pág. 469.

⁵⁴¹ Tratando-se de uma questão do foro das relações internas entre mandatário e mandante, não constituindo o incumprimento contratual do mandato a produção de efeitos externos, nomeadamente no que à relação jurídica tributária diz respeito, cfr. artigo 1161.º do CC.

⁵⁴² A este propósito V. Ofício-Circularado n.º 60.058, de 17/04/2008 da Direcção de Serviços de Justiça Tributária da DGCI, disponível em: www.portaldasfinancas.gov.pt. Com efeito, refere o dito regulamento interno no seu ponto 2.1 que são sujeitas ao regime de responsabilidade do artigo 24.º da LGT as pessoas exerçam, ainda que somente de facto, as funções de administração ou gestão das pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados. Veja-se ainda, no mesmo sentido, o nexa vertido no Ac. do TCN, no processo n.º 00349/05.6BEBRG de 11/03/2010 (disponível em www.dgsi.pt), segundo o qual: “ I - À luz do regime da responsabilidade subsidiária prevista no art. 24.º, n.º 1, da LGT, em qualquer das suas duas alíneas, a possibilidade de reversão não se basta com a gerência de direito, exigindo-se o exercício de facto da gerência.; II - É à AT, como exequente, que compete demonstrar a verificação dos pressupostos da reversão da execução fiscal.; III - Não há uma presunção legal que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto.; (...) VI - O juiz não pode inferir a gerência de facto automática e exclusivamente com base na gerência de direito, sob pena de reconduzir a presunção judicial a uma presunção legal.; VII - Acresce que a AT, pese embora a possibilidade referida em V, que assiste ao tribunal em sede de oposição à execução fiscal, não pode dispensar-se de alegar no despacho de reversão a gerência de facto”.

⁵⁴³ Não podendo, entendemos nós, posteriormente, em sede de execução fiscal o juiz substituir-se à autoridade tributária no dever de alegar a gerência/gestão de facto.

⁵⁴⁴ V. ponto 3.3.3.1.

tem que provar os respectivos factos constitutivos – cfr. art.º 342.º, n.º 1 do Código Civil e artigo 74.º, n.º 1 da LGT – é à AT, enquanto exequente, que compete demonstrar a verificação dos pressupostos que lhe permitam reverter a execução fiscal”⁵⁴⁵. Assim, de acordo com a autora (Suzana Costa) e com o argumento sistemático-racional, mediante o qual na construção legislativa - e no particular caso na edificação normativa da LGT – se presume que o legislador pautou-se por um pensamento unitário, de igual modo deverá caber à autoridade tributária o ónus de alegar e provar a existência da direção de negócios de facto. O que, não se compagina com a mera descrição do conteúdo ínsito na procuração ou mandato, como de igual modo não é suficiente a alegação da gerência de direito com base na informação que consta do registo comercial.

ii) Secundariamente, entendemos que a direção de negócios na verdadeira aceção do artigo 27.º da LGT deverá compreender um conjunto material de atos de gestão⁵⁴⁶, e não a prática isolada de um único ato de gestão, como a outorga de uma escritura pública em representação de uma entidade não residente. Isto porque, a prática de um único e isolado ato de gestão, não é consentânea com a ideia de uma direção efetiva, consistente e reiterada dos bens ou direitos da entidade não residente, conforme julgamos ser o espírito do preceito. Igualmente, e por maioria de razão, a assinatura e entrega de declarações de rendimentos por outrem em representação da entidade não residente não poderá constituir facto gerador de responsabilidade solidária para aquele⁵⁴⁷, quanto muito poderá configurar-se num caso de gestão de negócios previsto pelo artigo 17.º da LGT.

Sumariando, o procurador ou mandatário que somente interveio em outorga de negócio jurídico, por exemplo na alienação de um bem, por conta e no interesse do sujeito passivo não residente, não deverá somente por esse facto, considerar-se gestor ou administrador desse bem, até porque a alienação não cabe, por regra, nos poderes normais de administração e, mesmo que estes sejam suficientemente amplos, o

⁵⁴⁵ Cfr. ROTHES, Francisco, Op. Cit., pág. 53. e GUERREIRO, António Lima, Op. Cit., pág. 153.

⁵⁴⁶ Cfr. COSTA, Suzana Fernandes da, *A responsabilidade do advogado enquanto gestor de bens e direitos de não residentes*, III Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, Porto, 2013, pág. 521.

⁵⁴⁷ A este respeito vide Conselho Geral da Ordem dos Advogados, Parecer n.º E-22/05 de 17/02/2006.

exercício de um ato isolado de disposição não deve ser considerado *de per si* como gestão de bens ou direitos⁵⁴⁸. Prosseguindo este nexo lógico, Rui Morais⁵⁴⁹, ainda que a respeito da representação fiscal, afirma que aquele que atua como procurador de um não residente na venda de um determinado ativo patrimonial não tem legalmente poderes para reter a parte do preço correspondente ao imposto que⁵⁵⁰, no futuro, eventualmente será devido por força dessa alienação a título de mais-valias. Sendo que, de acordo com a lição do autor, não pode ser responsabilizado pelo incumprimento de uma obrigação tributária aquele que, legal e factualmente, não tinha possibilidade de asseverar que tal pagamento viesse a ser, no futuro, efetuado.

7.2.2.3. Da direção de negócios e a direção efetiva no IRC: um subsídio conceptual analógico

Advogamos, até esta parte, que o conceito da direção de negócios, conforme previsto pelo número 2 do artigo 27.º da LGT, não se preenche com a ideia de uma gestão/administração patrimonial meramente ordinária, traduzida na realização casuística de atos de gestão, ainda que de disposição de bens. Impõe-se, pois, em nosso modo de ver, uma atividade gestionária efetiva e concreta, traduzida na preconização de um conjunto de atos jurídico-materiais de gestão situados em intervalo de tempo devidamente balizado e, ainda, produzidos mediante uma margem de liberdade decisória por parte do gestor, que não exclusivamente subordinada às orientações do sujeito passivo não residente (independentemente do instrumento jurídico-formal ou meio material pelo que sejam fixadas). Coloca-se, porém, a questão de se saber, ao menos teorizar em termos minimamente esclarecedores, a substância desse *conjunto de atos de gestão* materialmente relevantes para o preenchimento da noção de direção de negócios do artigo 27.º da LGT.

⁵⁴⁸ Entendemos que uma interpretação contrária do preceito poderá contender com os princípios constitucionais da segurança jurídica, da proporcionalidade e da capacidade tributária. Inversamente, a realização de um singelo ato de disposição de bens no interesse e por conta de entidade não residente, se efetuado ao abrigo de amplos poderes de administração ou gestão, como a autonomia para desenvolver a melhor rentabilização dos bens, recairá, em princípio, no conceito da gestão de bens ou direitos.

⁵⁴⁹ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009, Coimbra, pág. 21.

⁵⁵⁰ Contrariamente ao entendimento da autoridade tributária vertido no referido ofício-circulado.

Como já tivemos oportunidade de referir, a incidência territorial do IRC sobre os sujeitos passivos é aferida por um de dois critérios possíveis: a localização da *sede estatutária* da pessoa coletiva ou a localização da sua *direção efetiva*⁵⁵¹, sendo que em caso de conflito de incidência nacional prevalece, em princípio, a segunda sobre a primeira⁵⁵². Deste modo, julgamos que o conceito de *direção efetiva*⁵⁵³ para efeitos de incidência territorial de IRC é passível de fornecer um contributo à interpretação do sentido que se pretendeu imprimir à *direção de negócios* de entidade não residente. Isto porque, considerando que o legislador do CIRC faz depender a condição de *residente* da pessoa coletiva da localização da sua *direção efetiva* em território nacional⁵⁵⁴ permite-nos, por verosimilhança de propósitos⁵⁵⁵, estabelecer um *tertium comparationis* conceptual mínimo entre a *direção de negócios* prevista no artigo 27.º, n.º 2 da LGT e a *direção efetiva* prevista no artigo 2.º, n.º 3 do CIRC e 4.º, n.º 3 do MCODCE. Uma vez que normativamente inexistente uma adequada densificação da matéria, listaremos de modo brevíssimo – atenta a elevada complexidade do tema - a noção de direção efetiva construída pela doutrina.

A este respeito, Alberto Xavier⁵⁵⁶ refere que por local da direção efetiva dever-se-á entender o lugar onde os negócios são dirigidos ou fiscalizados, ou seja, onde são praticados os atos de gestão global da empresa.

No mesmo sentido do autor precedente, Soares Martinez⁵⁵⁷ e Manuel Pires⁵⁵⁸, definem a direção efetiva como a atividade de gestão global de uma empresa.

⁵⁵¹ Cfr. artigo 2.º, n.º 3 do CIRC.

⁵⁵² Cfr. Artigo 4.º, n.º 3 do MCOCDE, bem como XAVIER, Alberto, *Direito Internacional Tributário*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, pág. 295, MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009, Coimbra, pág. 15 e MARTINEZ, Soares, Op. Cit. pág. 258.

⁵⁵³ Apesar da dificuldade que encerra a ausência de uma norma densificadora o “bastante” da noção de *direção efetiva*.

⁵⁵⁴ Bem como para a tributação universal dos rendimentos dessa pessoa.

⁵⁵⁵ No que toca à direção efetiva o propósito consiste na evitação de sedes fictícias com a finalidade de evasão fiscal, e no que se refere à direção de negócios à consagração de um regime de responsabilidade que assegure o crédito tributário devido por rendimentos auferidos por entidades não residentes em território nacional. Ora, em ambos os casos, o que se visa, em última análise, é tributação e respetiva garantia de cobrança do crédito tributário devido por entidades que interagem com vários ordenamentos jurídicos.

⁵⁵⁶ Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Internacional Tributário*, 2.ª Edição, Almedina, 2007, Coimbra, pág. 295.

⁵⁵⁷ Cfr. MARTINEZ, Soares, Op. Cit., pág. 258.

⁵⁵⁸ Cfr. PIRES, Manuel, Op. Cit., pág. 464.

Por seu turno, José Pedro Dinis⁵⁵⁹, em função dos comentários ao artigo 4.º do MCODE, indica que o critério para a localização de uma direção efetiva consiste predominantemente numa questão de facto⁵⁶⁰, na medida que o que importa é identificar o local onde são tomadas, na sua substância, as decisões chave tanto a nível de gestão como a nível comercial necessárias para a condução da atividade da entidade na sua globalidade. Acrescenta ainda o autor que, o que verdadeiramente necessita de ser determinado é o nível de administração decisivo para a localização da residência societária⁵⁶¹.

Rui Morais⁵⁶² entende que o local de direção efetiva consiste na situação onde são tomadas as decisões correntes de gestão.

José Maria Fernandes Pires (e outros)⁵⁶³, entroncando nos entendimentos acima assinalados, dão conta que a direção efetiva corresponderá à ideia de tomada de decisões chave, tanto a nível de gestão, como a nível comercial, necessárias à condução das atividades da entidade, na sua globalidade.

De acordo com Gustavo Lopes Courinha⁵⁶⁴, em Portugal optou-se por densificar o conceito de *direção efetiva* segundo a tese de génese britânica do “*central management and control*”⁵⁶⁵. Tese cuja essência reside no conteúdo material do conceito de *direção efetiva*, assentando este em decisões chave, de gestão executiva necessárias à condução das atividades das entidades, na sua globalidade⁵⁶⁶, refutando a ideia de que a “*day-to-day management*” (gestão corrente ou ordinária) equivale à “*central management and control*”, ou seja, à direção efetiva de uma dada organização⁵⁶⁷.

⁵⁵⁹ Cfr. DINIS, José Pedro, *O Critério Da Direção Efetiva na Convenção Modelo da OCDE Sobre O Rendimento e o Património*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Escola de Direito do Porto da Universidade Católica, pág. 12, disponível para consulta em <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/8307/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>, consultado a 21/09/2017.

⁵⁶⁰ Preferível a uma solução de base formal.

⁵⁶¹ *Ibidem*.

⁵⁶² Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Apointamentos ao IRC*, Almedina, 2009, Coimbra, pág. 15.

⁵⁶³ Cfr. PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 162.

⁵⁶⁴ Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal Do Abuso Subjectivo de Convenções*, Almedina, 2015, Coimbra, pág. 119 a 127 e 135.

⁵⁶⁵ *Ibidem*, pág. 135. Tese que adquire especial interesse, na medida que o MCODE seguiu o seu conceito de direção efetiva como assinala o presente autor.

⁵⁶⁶ *Ibidem*, pág. 121.

⁵⁶⁷ Na mesma ordem de ideias parece apontar Francisco de Sousa da Câmara ao referir-se ao local onde são tomadas as decisões mais importantes da entidade como um dos principais índices (entre outros) que permitem determinar a direção efetiva, cfr. SOUSA

Por fim, uma breve referência à doutrina espanhola⁵⁶⁸ que se inclina para o requisito factual da direção efetiva, no sentido que esta radica no local onde opera a gestão administrativa, onde está centralizada a gestão e a direção. Daí que para Ramón Falcón y Tella⁵⁶⁹, a direção efetiva corresponda ao local onde se reúne o conselho de administração da pessoa coletiva, onde se tomam as decisões, onde se conservam os registos contabilísticos, independentemente de coincidir ou não com o local da sede estatutária.

Ora, à face das considerações doutrinárias enunciadas – pese embora sem cuidar a matéria com a minúcia e desenvolvimento de que é merecedora⁵⁷⁰ - podemos recortar algumas ideias âncora para a aferência de uma *direção efetiva* em determinado território. Destarte, se estabelecermos uma relação de consonância conceptual⁵⁷¹ entre a *direção de negócios* do artigo 27.º da LGT e as ideias assinaladas pela citada doutrina, podemos dizer que o conjunto de atos materiais de gestão a que se reconduz a ideia de direção de negócios, e, portanto, da gestão de bens ou direitos, devem indiciar uma gestão global, que não meramente pontual ou casuística de concretos e isolados aspetos da esfera jurídica do sujeito passivo não residente em território nacional. Complementarmente, de acordo com a conceção de *direção efetiva*, a atividade de gestão deverá, em princípio, reproduzir-se factualmente em decisões de nível estratégico para os interesses da entidade não residente em Portugal, isto é, a decisões de gestão que verdadeiramente influam no negócio da entidade não residente. O que, grosso modo, entronca na ideia já avançada da concessão/assunção e respetiva execução de amplos e aprofundados poderes materiais de gestão, que não se confundem com a mera representação em assuntos de cariz acessório, formal ou de gestão meramente corrente. A pessoa que assume (ou seja incumbida) a direção de negócios é, assim, por comparação à ideia de *direção efetiva*, uma espécie de polo

DA CÂMARA, Francisco de, *A Dupla Residência das Sociedades à Luz das Convenções de Dupla Tributação*, Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional, Fisco, 2003, Lisboa, pág. 239.

⁵⁶⁸ Nomeadamente, TELLA, Ramón Falcón y, Op. Cit. pág. 232 e QUERALT, Juan Martín, SERRANO, Carmelo Lozano, LÓPEZ, José M. Tejerizo, OLLERO, Gabriel Casado, Op. Cit., pág. 302 e 303.

⁵⁶⁹ TELLA, Ramón Falcón y, Op. Cit. pág. 232.

⁵⁷⁰ Nomeadamente no que tange à dicotomia doutrinal operada entre a conceção de direção efetiva mediante uma gestão corrente e a gestão estratégica, alicerçada na tomada de decisões estratégicas ao nível do *negócio* da empresa globalmente considerado.

⁵⁷¹ Relação fundamentalmente assente na ideia da unicidade do sistema tributário, de acordo com a sua identidade teleológica e com a máxima hermenêutica da interpretação lógico-sistemática das normas jurídicas.

subjetivo centralizador da gestão dos bens ou direitos do sujeito passivo não residente em Portugal, que toma decisões chave relativamente à condução desses interesses, gerindo e autocontrolando o desenvolvimento do negócio da entidade não residente, no interesse e por conta desta. Desta forma, o gestor de bens ou direitos surge como uma espécie de embaixador da vontade do sujeito passivo não residente em Portugal.

7.2.3. Referência à posição da Autoridade Tributária⁵⁷²

Ciente da dificuldade da determinação do alcance do número 2 do artigo 27.º LGT, bem como da sua relevância para os advogados (e consequentemente solicitadores), a Direção de Serviços de Justiça Tributária da então DGSI emitiu o Ofício-Circulado n.º 60.084, de 28/11/2011, para esclarecer em que situações esta responsabilidade pode ser assacada a estes profissionais. Saliente-se que ao abrigo dos artigos 68.º-A e 55.º da LGT e CPPT respetivamente, este ofício-circulado trata-se de um regulamento interno de natureza interpretativa, desprovido de eficácia geral e abstrata na aceção de atos normativos do artigo 112.º da CRP, pelo que sendo vinculativo para os serviços da autoridade tributária, não o é para sujeitos passivos, pese embora possa ser invocado por estes, designadamente pelas pessoas que sejam alvo de efetivação de responsabilidade solidária.

Destacamos as seguintes traves mestres do dito ofício-circulado:

- *A consideração da figura do gestor de bens ou direitos como específica do direito tributário, sendo distinta de outras figuras jurídicas aparentemente afins, como acima verificamos.*
- *O entendimento que deve ser efetuada uma análise casuística do conteúdo do mandato em cada caso em concreto, por forma a determinar se o mandatário possui a tal liberdade de atuação suficiente para que se possa concluir pela sua*

⁵⁷² Saliente-se que a posição da autoridade tributária diz respeito à eventual responsabilidade tributária emergente da atividade profissional dos advogados que ajam em representação de clientes não residentes. Refira-se, no entanto, que os propósitos e fundamentos vertidos no presente regulamento interno podem ser aplicados (à exceção do mandato forense), com as devidas adaptações, enquanto critérios interpretativos às demais situações de gestão de bens ou direitos, que não exclusivamente prosseguida por advogados ou solicitadores.

responsabilidade solidária na qualidade de gestor de bens ou direitos da entidade não residente sua representada.

- *O esclarecimento de que o número 2 do artigo 27.º LGT não abarca o mandato judicial respeitante à prestação de serviços forenses, mesmo que em causas fiscais, muito menos a entrega da declaração de rendimentos, seja na qualidade de gestor de negócios, de mandatário ou procurador.*

- *Determinação de que a intervenção mediante procuração ou mandato representativo, por exemplo em escritura pública de compra e venda de imóvel poderá constituir facto gerador de responsabilidade tributária solidária quanto ao cumprimento dos deveres de pagamento do imposto e de salvaguardas dos meios financeiros necessários para o efeito.*

Naturalmente que o que aqui está em causa é a responsabilidade pela mais-valia imobiliária realizada pelo alienante não residente tributável em sede de IRS nos termos do artigo 10.º CIRS, uma vez que quanto ao IMT e IS devidos pela transmissão de propriedade do prédio, têm os mesmos de ser liquidados e pagos previamente à titulação do negócio jurídico pelo adquirente em obediência ao preceituado nos artigos 22.º e 36.º CIMT e 21.º, n.º 4 CIS. Diferentemente na doação ou transmissões gratuitas.

- *Sanciona-se ainda que, neste caso, a autoridade tributária deve atender ao teor e limites da procuração ou mandato concreto conferido pelos sujeitos passivos não residentes ao advogado (e solicitador), podendo esta em caso de dúvida, socorrer-se dos elementos complementares de que possa dispor para o seu esclarecimento e aferição do enquadramento legal aplicável.*

- *Todavia, a autoridade tributária teve a virtude de fixar que a responsabilidade solidária dos gestores de bens ou direitos circunscreve-se ao imposto resultante dos atos praticados por estes no exercido do seu cargo.*

Pense-se no exemplo anterior relativo à mais-valia imobiliária em sede de IRS, se o advogado interveio uma única vez na formalização de negócio jurídico translativo em representação do seu cliente não residente, mesmo que investido de amplos e autónomos poderes de administração e gestão, apenas poderá ser solidariamente

responsável pelo imposto em dívida respeitante à intervenção concretizada, não lhe podendo ser assacada responsabilidade pelo pagamento de outros tributos em dívida, cuja constituição dos factos tributários não logrou participar.

- *Por fim, mas não menos relevante, entende a autoridade tributária que o ato de liquidação deve ser notificado ao responsável solidário nos mesmos termos do devedor principal ou contribuinte direto, com indicação de que lhe aproveitam os mesmos meios de defesa.*

Do teor do presente ofício-circulado, parece retirar-se a ideia que a autoridade tributária pode lançar mão do artigo 27.º da LGT, quando o advogado ou solicitador⁵⁷³, por exemplo, intervenha e outorgue na titulação de negócio jurídico de compra e venda de imóvel mediante procuração em representação do seu cliente não residente. Deprendendo-se, ainda, que nestes casos a autoridade tributária deverá aferir do conteúdo da procuração emitida em favor do advogado, podendo para tanto requerer a sua junção a este⁵⁷⁴ ou outras entidades, em caso de não estar na sua posse. Sem a junção aos autos e análise do teor da procuração, entendemos estar perante um vício de fundamentação por um lado, e uma deficiente instrução preparatória da execução que será movida contra o advogado ou solicitador por outro, tendo-se esta por insuficiente, por incumprimento da demonstração dos pressupostos de facto do número 2 do artigo 27.º LGT, mormente a falta de comprovação do exercício efetivo da direção de negócios do cliente não residente.

Ademais, como já referimos, julgamos que a mera existência de procuração com amplos e autónomos poderes de representação de entidade não residente sem que seja acompanhada do efetivo exercício dos respetivos poderes não pode ser considerada condição bastante para o preenchimento da responsabilidade do artigo 27.º da LGT. Na verdade, o facto gerador desta responsabilidade fiscal, assenta num critério substancial que se subsume na assunção e exercício de uma direção de negócios efetiva e de facto, e não tanto no critério meramente formal da existência documental de procuração atribuidora de tais poderes. Contudo, a existência formal e física de tal instrumento

⁵⁷³ Bem como qualquer outra pessoa que atue na qualidade de procurador de entidade não residente.

⁵⁷⁴ O sigilo profissional destes profissionais terá uma palavra importante a dizer nesta sede, nomeadamente nos termos do artigo 64.º, n.º 2 LGT e dos artigos 127.º e 141.º EOSAE.

constituirá importante elemento de prova documental da referida direção de negócios nos termos da conjugação do artigo 342.º, n.º 1 CC com o artigo 74.º, n.º 1 LGT, pelo que sempre que exista, deverá a mesma ser junta ao processo e o seu conteúdo analisado, conforme já referido. Isto é, o ónus de prova da demonstração dos pressupostos de facto desta responsabilidade impende sobre a autoridade tributária enquanto exequente. A este respeito convoca-se, novamente, o raciocínio relativo à prova da existência de gerência de facto no âmbito da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 24.º, n.º 1 da LGT, segundo o qual compete à autoridade tributária investigar e recolher os elementos comprovativos da gerência de facto, tais como cheques assinados pelo gerente de facto, movimentação de contas bancárias da responsável originária, entre outros. Se a autoridade tributária não fundamentar de facto e de direito os motivos sobre os quais entendeu instaurar a execução contra o responsável tributário, não poderá mais tarde, o tribunal em sede de oposição, substituir-se àquela relativamente a esse dever de fundamentação.

8. Uma responsabilidade solidária

Analisados os pressupostos de facto, ocupa-nos agora a abordagem a estatuição do regime do artigo 27.º da LGT, ou seja, a responsabilidade solidária pelo pagamento de contribuições e impostos devidos pela entidade não residente. Tarefa em larga medida já avançada e estudada no decurso do ponto 3 da dissertação, pelo que, por ora, cuidaremos de identificar e indagar alguns dos aspetos mais específicos da responsabilidade tributária do gestor de bens ou direitos.

8.1. Uma responsabilidade objetiva

A responsabilidade tributária do gestor de bens ou direitos, não obstante geralmente enquadrada pelo artigo 22.º da LGT (que estabelece o tronco jurídico comum ao instituto da responsabilidade tributária), é independente nos seus pressupostos e na sua estatuição, relativamente à responsabilidade dos administradores e gestores de pessoas coletivas prevista no artigo 24.º, n.º 1 da LGT. Primeiramente, porque se trata de uma responsabilidade objetiva, na medida que não

depende do pressuposto de um nexo de culpa do responsável na insatisfação do crédito tributário e, secundariamente, porque não se trata de uma responsabilidade subsidiária face ao devedor originário não residente, outrossim solidária.

Podemos dizer que o regime de responsabilidade estatuído pelo número 1 do artigo 27.º da LGT constitui um regime de responsabilidade objetiva^{575 576}, uma vez que independentemente da culpa do agente gestor na insatisfação do crédito tributário, o seu pressuposto de facto resume-se à verificabilidade objetiva dos pressupostos da gestão de bens ou direitos anteriormente estudados⁵⁷⁷. Neste sentido, reveste-se de irrelevância, em sede de oposição à execução fiscal, a circunstância do gestor de bens ou direitos provar (ou não provar) que o incumprimento das obrigações tributárias do devedor originário não residente não resultou da sua conduta culposa⁵⁷⁸. O que de certa forma equivale dizer que este regime não se compagina com um nexo subjetivo de causa-efeito da conduta do gestor de bens ou direitos no incumprimento dos deveres tributários do gestido. Porém, há que destringir a culpabilidade do gestor de bens ou direitos na frustração da cobrança de dívidas tributárias⁵⁷⁹ com o incumprimento das normas de pagamento voluntário da prestação tributária. Na verdade, o incumprimento destas independe de qualquer ajuizamento de culpa do gestor, constituindo, outrossim, um pressuposto adicional a este regime de responsabilidade tributária⁵⁸⁰.

⁵⁷⁵ Nas palavras de Sofia de Vasconcelos Casimiro os preceitos integrados no sistema de responsabilidade objetiva “*apresentam como elemento comum a indiferença, na efetivação da responsabilidade do gestor, por qualquer actuação, omissão ou intenção por parte desse gestor. Caracterizam-se, pois, por uma responsabilidade automática que prescinde da observância ou apuramento de um elemento subjetivo, de um elemento afecto à própria pessoa do gestor. Da pureza dos termos destes preceitos resulta, assim, um sistema objectivo, sem exigência de uma culpa efectiva do gestor*”, cfr. CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, 2000, Coimbra, pág. 37.

⁵⁷⁶ A respeito da responsabilidade não objetiva recorde-se o entendimento de Menezes Leitão: “*(...) a responsabilidade subsidiária não é uma responsabilidade objectiva. Trata-se de uma responsabilidade que se baseia numa presunção de culpa funcional, consistente no facto de se ter omitido os deveres de pagamento dos impostos e frustrado a possibilidade da sua cobrança, através da diminuição do património sobre a qual esta deveria recair. Apenas sendo possível imputar a alguém o não pagamento dos impostos pelos quais outro património deveria responder é que se justifica atribuir-lhe uma responsabilidade pela dívida fiscal alheia. Caso contrário, tratar-se-ia de uma solução arbitrária, que faria recair o imposto sobre quem não tem qualquer controlo sobre o rendimento que gerou*”, cfr. MENEZES Leitão, Luís Manuel Teles, *A extensão das obrigações e a responsabilidade do representante fiscal a que aludem os art.º 101 do Código do I.R.C. e 120.º do Código do I.R.S.* – Parecer n.º 26/93, Ciência e Técnica Fiscal n.º 369, Centro de Estudos Fiscais, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, pág. 348.

⁵⁷⁷ V. ponto 7.

⁵⁷⁸ Cfr. GUERREIRO, António Lima, Op. Cit., pág. 153.

⁵⁷⁹ De todo o modo é irrelevante para o presente regime.

⁵⁸⁰ Traduzido na falta de pagamento do imposto no prazo voluntário. No mesmo propósito V. GUERREIRO, António Lima, Op. Cit., pág. 154, VASQUES, Sérgio, Op. Cit., pág. 357 e MARQUES, Paulo, GONÇALVES, Pedro Correia, MARQUES, Rui, Op. Cit., pág. 78.

8.2. Um responsável solidário ou um devedor solidário

Os que, com algum hábito, lidam com estas matérias certamente já constataram que os termos “*solidariedade*” ou “*solidariamente responsáveis*” são frequentemente empregues pelo legislador com alguma ambiguidade e pouco rigor⁵⁸¹. Em matéria de gestores de bem ou direitos de não residentes o artigo 27.º, n.º 1 da LGT dispõe que estes “*são solidariamente responsáveis...*”. Pelo que, à partida, somos levados em crer que este normativo insere-se no instituto da responsabilidade tributária em sentido estrito, mais concretamente na responsabilidade solidária. Mas, por outro lado, da análise da redação do artigo 21.º, n.º 1 do mesmo diploma, verifica-se que este dispõe gramaticalmente de igual forma (“... *são solidariamente responsáveis*”). Todavia, como já dissertamos⁵⁸², o número 1 do artigo 21.º da LGT não diz respeito à responsabilidade solidária em sentido estrito, outrossim à solidariedade passiva, como referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, trata-se de uma solidariedade em sentido técnico ou jurídico caracterizada pela solidariedade de sujeitos e identidade de prestação, na medida que os vários sujeitos do polo passivo da relação tributária realizaram conjuntamente o facto tributário ao qual a lei liga o nascimento da obrigação tributária⁵⁸³.

Subsiste, portanto, a dúvida sobre qual a natureza do regime contido naquele primeiro artigo, se o do instituto da solidariedade tributária passiva ou, se o da responsabilidade tributária solidária, uma que vez que o legislador expressou-se de igual forma em ambos os normativos - “*solidariamente responsáveis*” – solicitamos o auxílio da doutrina para indagar sobre a verdadeira génese da solidariedade do regime previsto no artigo 27.º da LGT.

Pedro Soares Martinez⁵⁸⁴ ensina que, quando várias pessoas se acham na posição de sujeito passivo de um mesmo vínculo tributário, a lei fiscal considera-as solidariamente obrigadas. Complementando que no regime da solidariedade passiva, quem realiza a prestação é igualmente sujeito passivo originário, contrariamente ao que

⁵⁸¹ Conforme já tivemos oportunidade de constatar no ponto 3.2.1.

⁵⁸² V. pontos 3.2 e 3.3.4.

⁵⁸³ Pese embora estes autores pareçam enquadrar o regime do artigo 21.º, n.º 1 da LGT no âmbito da responsabilidade solidária *por dívidas próprias*, cfr. ponto 3.2.2.

⁵⁸⁴ MARTINEZ, Soares, Op. Cit., pág. 251 e seguintes.

sucede na responsabilidade solidária, em que de modo algum o responsável assume a qualidade de sujeito passivo originário. Ora, não se tratando o gestor de um sujeito passivo originário, este autor parece induzir que o regime em análise insere-se no instituto da responsabilidade tributária solidária em sentido próprio.

Sérgio Vasquez⁵⁸⁵ prossegue no mesmo entendimento, acrescentando que a responsabilidade *“verifica-se logo que se dê a falta de pagamento de contribuições e impostos no decurso das suas funções”*, isto é o gestor, apenas será acionado para o cumprimento da prestação tributária em caso de incumprimento do prazo de pagamento voluntário pelo responsável originário – a entidade não residente sem estabelecimento estável.

Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa⁵⁸⁶, nos seus comentários ao artigo 21.º da LGT defendem que para que haja solidariedade tributária, não basta que os sujeitos estejam obrigados por imposição da lei, mas também hajam realizado conjuntamente o facto tributário do qual nasce a obrigação tributária, sendo que esta característica também serve para diferenciar a solidariedade passiva da responsabilidade solidária. Reforçando esta ideia ao afirmarem que a estatuição do artigo 27.º da LGT trata-se de uma responsabilidade solidária. Contudo, os presentes autores parecem inserir a ideia de solidariedade passiva, prevista pelo artigo 21.º, n.º 1 da LGT, no instituto da responsabilidade tributária em sentido próprio distinguindo-a, apenas, da responsabilidade subsidiária, conforme já tivemos oportunidade de identificar e comentar as vicissitudes e inconvenientes que eventual posição possa originar⁵⁸⁷.

Em sentido contrário, José Casalta Nabais⁵⁸⁸ e Domingos Pereira de Sousa⁵⁸⁹, advogam que a responsabilidade decorrente do artigo 27.º da LGT enquadra-se no âmbito da solidariedade tributária passiva, isto é, consubstancia-se numa obrigação solidária pura nos termos dos artigos 512.º e seguinte do CC, como vimos no ponto 3.2.

⁵⁸⁵ Cfr. VASQUES, Sérgio, Op. Cit., pág. 357.

⁵⁸⁶ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge, Op. Cit., pág. 211.

⁵⁸⁷ Cfr. ponto 3.2.2 *in fine*.

⁵⁸⁸ Cfr. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 261.

⁵⁸⁹ Cfr. SOUSA, Domingos Pereira de, Op. Cit., pág. 214 e 215.

Já por sua vez, Joaquim Freitas da Rocha⁵⁹⁰, defende que a solidariedade tributária não deve ser confundida com responsabilidade solidária, pois nesta última, a pluralidade passiva não se verifica *ab initio* desde o momento da constituição da relação tributária, mas apenas surge numa fase posterior do seu desenvolvimento, isto é, apenas sucede após o decurso do prazo para pagamento voluntário pelo contribuinte direto. Pelo que, parece induzir a ideia de que a responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos afasta-se do regime previsto no artigo 21.º, n.º 1 da LGT.

Pela nossa modesta parte, tendemos a acompanhar a doutrina que vai no sentido de conferir natureza de responsabilidade solidária⁵⁹¹ aos gestores, porém entendemos, que algo mais se poderá argumentar em seu favor.

Socorremo-nos, para tanto, da hermenêutica jurídica e das ferramentas dispostas pelo artigo 9.º do CC, designadamente do elemento interpretativo lógico-sistemático, segundo o qual a norma interpretanda não existe isoladamente, pelo que as leis e normas interpretam-se umas às outras, na medida em que o Direito é um sistema de normas correlacionadas entre si. Cabendo, assim, ao intérprete determinar o sentido e alcance da lei tendo em conta a unicidade de todo o sistema jurídico, mormente do diploma legal que comporta a norma. Ora, a norma em apreço, encontra-se ínsita na LGT, no Título II da Relação Jurídica Tributária, e dentro deste, no Capítulo I que regula os sujeitos da relação jurídica tributária. Partindo do princípio que na estruturação e sistematização normativa da LGT o legislador pautou-se por uma base de critérios de ordenação lógica e coerente, segundo a qual os normativos com maior grau de correlação entre si foram integrados no mesmo título e capítulo, secção ou subsecção consoante o caso, será, no mínimo forçada, a interpretação que atribui a qualidade de solidariedade tributária passiva aos gestores referidos no artigo 27.º da LGT. Se bem atentarmos, o capítulo I da LGT começa por definir a personalidade tributária (artigo 15.º), seguidamente a capacidade tributária (artigo 16.º) por estar estreitamente correlacionada com aquela, seguindo por diante até ao artigo 21.º que se ocupa da

⁵⁹⁰ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 29.

⁵⁹¹ Relativamente ao regime da solidariedade passiva.

solidariedade tributária passiva. Ora, se a vontade do legislador fosse a de conferir natureza de solidariedade tributária passiva à figura do gestor do artigo 27.º, seria incongruente para com a unicidade do diploma, a regulação deste regime após do enquadramento normativo geral da responsabilidade tributária dos artigos 22.º e 23.º, e conjuntamente com as situações tipificadas de responsabilidade subsidiária e solidária dos artigos 24.º a 28.º da LGT⁵⁹². Pelo que consideramos que a localização de tal norma não é inocente, porquanto traduz o nexu intencional do legislador de tratar a situação prevista no artigo 27.º da LGT como responsabilidade solidária por regula-la juntamente com casos de idêntica natureza. Ainda no que a esta matéria diz respeito, relembramos que a redação normativa do artigo 21.º da LGT padece de alguma imprecisão técnica, na medida em que quando se prescreve como estatuição da norma “*solidariamente responsáveis*”, o mais adequado seria estatuir-se “*solidariamente obrigados*” ou “*solidariamente devedores*”, limitando-se desta forma as dificuldades de interpretação e procedendo-se a uma correta separação jurídico-conceptual dos regimes em causa.

Por fim, repescamos a discussão sobre se a natureza da responsabilidade em apreço pode, exclusive, ser subsidiária e não solidária, baseando-se para tanto na linguística utilizada pelo legislador no número 4 do artigo 22.º da LGT. Interrogamo-nos se a utilização do advérbio “*apenas*” no corpo do normativo *in fine* faz subsumir a ideia de que a responsabilidade por dívidas de outrem é sempre subsidiária, podendo ser solidária, unicamente no respeitante às relações horizontais entre os diferentes responsáveis e quando legalmente prevista.

Destarte, ao menos no plano da conceptualidade, parece-nos que a presente regime de responsabilidade pode considerar-se subsidiário quanto à dimensão temporal em que opera, isto é, posteriormente ao incumprimento voluntário da entidade não residente, mas já não quanto ao benefício da excussão prévia, visto tal direito ser exclusivo da responsabilidade subsidiária em sentido próprio. A este respeito, convém não perder da memória o teor do parecer de Menezes Leitão, segundo o qual, entendia adequado estabelecer que o gestor de bens ou direitos dos não residentes em Portugal

⁵⁹² Não obstante o aparente desvio à regra da responsabilidade prevista no número 1, do artigo 28.º da LGT.

respondesse subsidiariamente pelo não pagamento do imposto do não residente, à semelhança do regime instituído pelo ordenamento jurídico-tributário espanhol⁵⁹³.

Neste sentido destacamos a crítica de Diego González Ortiz, segundo a qual obrigar o gestor de bens ou direitos, ao pagamento de uma dívida tributária alheia, é contrário ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da proporcionalidade. Pois, os gestores de bens ou direitos ficam obrigados a contribuir para o gasto público segundo uma capacidade contributiva alheia, uma vez que satisfazem um débito tributário alheio à custa dos seus próprios recursos económicos, e as possibilidades de efetivar o seu direito de reembolso sobre o devedor principal são reduzidas relativamente a outros responsáveis tributários, pela circunstância do contribuinte direto ser um sujeito passivo não residente⁵⁹⁴.

Assim e de harmonia com o exposto no ponto 3 da Parte II do presente trabalho, parece-nos que a interpretação mais razoável a retirar da estatuição do número 1 do artigo 27.º da LGT, é a que preconiza uma responsabilidade tributária decorrente do prévio incumprimento voluntário do devedor principal. Destarte, não obstante o regime tributário em apreço consubstanciar-se numa responsabilidade solidária em sentido técnico-jurídico, não podemos ignorar o facto do objeto sobre o qual ela versa consistir em dívidas tributárias alheias, isto é, em débitos tributários da entidade não residente. Dito isto, apesar de solidária, a responsabilidade tributária do gestor é, acreditamos nós, subsidiária quanto ao sujeito passivo não residente, relativamente ao momento tempestivo em que ela labora. Como referem Sérgio Vasques e António Lima Guerreiro, a germinação da presente responsabilidade verifica-se no momento em que se dá o incumprimento do pagamento das contribuições ou impostos. Ora, tal incumprimento dirá respeito à pessoa do devedor originário não residente, na medida que é relativamente a ele que o ordenamento jurídico-tributário presume o benefício económico derivado dos factos ou negócios jurídicos tipificados como reveladores de capacidade contributiva, ou seja, cujas vantagens económicas a tributação visa atingir: é o devedor tributário originário.

⁵⁹³ Cfr. MENEZES Leitão, Luís Manuel Teles, *A extensão das obrigações e a responsabilidade do representante fiscal a que aludem os art.º 101 do Código do I.R.C. e 120.º do Código do I.R.S.* – Parecer n.º 26/93, Ciência e Técnica Fiscal n.º 369, Centro de Estudos Fiscais, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, pág. 350.

⁵⁹⁴ Cfr. ORTIZ, Diego Gonzalez, *La Figura Del Responsable Tributario En El Derecho Español*, Universitat De Valencia, 2003, pág. 371.

Naturalmente que o desenvolvimento de uma gestão de bens ou direitos representativa implica que os atos e negócios jurídicos laborados pelo gestor reproduzam os seus efeitos jurídico-tributários diretamente na esfera jurídica do representado, neste caso uma entidade não residente⁵⁹⁵. De tal modo, que esta constará como devedora originária, pois que é nela que se inscreve a capacidade contributiva que o sistema tributário visa atingir. Por conseguinte, é sobre a entidade não residente que decorre a obrigação principal de efetuar o pagamento tributário e não sobre o seu gestor que, grosso modo, e independentemente da sua margem de autonomia na formação da vontade do não residente, não deixa de ser um *instrumento* na realização e proteção dos interesses do não residente em território nacional. Entendemos, assim, que o gestor participa e propícia a formação da capacidade contributiva do representado, mas não participa nas vantagens económicas provenientes da mesma, injustificando-se, por esse motivo, que seja codevedor do representado⁵⁹⁶, porquanto apenas é responsável solidário pelo cumprimento das suas obrigações tributárias. Por outro lado, não podemos olvidar que as normas de incidência tributária estão sujeitas ao exigente princípio da legalidade tributária, pelo que, em articulação com o princípio da capacidade contributiva exige-se que estas sejam criadas, modificadas ou extintas por lei, ou decreto-lei autorizado, e que visem uma tributação aferida em função de manifestações de capacidade contributiva, o que marcadamente não sucede com o gestor de bens ou direitos, pois não é sobre este que recai a *presunção do benefício económico* tributável. De acordo com este nexos, sujeitar o gestor a uma tributação a par do sujeito passivo originário, mais não será que deslocar a título originário – ao arrepio dos princípios constitucionais descritos – as normas de incidência tributária objetivas previstas nas leis fiscais contra quem não está previsto na respetiva incidência subjetiva, bem como não logrou manifestar qualquer índice de capacidade contributiva. O que afigura-se-nos potencialmente inconstitucional por entorse aos princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade e da capacidade contributiva enquanto instrumento material da igualdade tributária.

⁵⁹⁵ Cfr. artigo 258.º do CC.

⁵⁹⁶ Como parecem sugerir os advogados da ideia da aplicação da solidariedade passiva do artigo 21.º, n.º 1 da LGT.

Diferentemente, será considerar o gestor de bens ou direitos que age em representação da entidade não residente um responsável, uma espécie de fiador sem benefício de excussão prévia, cujo património pessoal funciona como garantia do incumprimento da obrigação tributária por parte da sua representada, e que por essa razão, tem direito de regresso⁵⁹⁷ sobre a devedora originária⁵⁹⁸ na medida em que responde, acessoriamente, por uma dívida alheia. Sumariamente, podemos dizer que o gestor se subsume à figura conceptual do devedor acessório, que responde acessoriamente pela totalidade do débito tributário alheio, sem benefício da excussão prévia, por contraponto à figura do devedor originário que é o próprio contribuinte direto⁵⁹⁹ da relação jurídica tributária.

Relativamente à gestão de bens ou direitos não representativa, isto é, aquela que não opera em nome da entidade não residente, mas em nome próprio do gestor⁶⁰⁰, poderíamos ser levados em crer pela inexistência ou inutilidade da aplicabilidade do regime de responsabilidade do artigo 27.º da LGT, uma vez que operando o gestor em nome próprio, este assume primariamente os direitos e obrigações decorrentes da ação gestonária, conforme resulta do direito civilístico. Todavia, parece-nos necessário atender à teleologia do regime tributário *sub judice*⁶⁰¹. Efetivamente, no âmbito do procedimento tributário de liquidação⁶⁰², será o gestor de bens ou direitos que constará como devedor originário, como o contribuinte direto da relação jurídica tributária, a pessoa em nome da qual é lançado o tributo, mas tal desiderato não exclui *iuris tantum* a aplicação do presente regime. Na verdade, tendo em linha de conta a natureza teleológica do Direito tributário, assente na perceção de receitas tributárias para a satisfação das necessidades coletivas⁶⁰³, bem como a finalidade específica deste regime⁶⁰⁴, entendemos que deve ser de afastar sobredita ideia. Com efeito, no caso de

⁵⁹⁷ A propósito do direito de regresso V. MARTINEZ, Soares, Op. Cit., pág. 253.

⁵⁹⁸ Sobre a totalidade da dívida tributária por si satisfeita.

⁵⁹⁹ A respeito das diferentes titularidades passivas tributárias V. ponto 2.

⁶⁰⁰ Nomeadamente nos casos que a gestão de bens ou direitos é operacionalizada pelo instituo da gestão de negócios ou pelo mandato não representativo, como tivemos oportunidade de fazer alusão no ponto 8.

⁶⁰¹ V. ponto 6.3.

⁶⁰² Entenda-se, aqui, o procedimento de liquidação em sentido *latu*, ou seja, enquanto: “conjunto de actos, provenientes de órgãos administrativos tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direccionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais”, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2008, Coimbra, pág. 67.

⁶⁰³ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 10.

⁶⁰⁴ V. ponto 5.

gestão não representativa parece-nos de impor-se, também, a responsabilidade do artigo 27.º da LGT, no entanto com algumas adaptações. Dito isto, perante um tal quadro de gestão, o gestor de bens ou direitos deverá constituir-se devedor originário ao passo que a entidade não residente para a qual gere o negócio em nome próprio assume-se responsável solidária para com o gestor, na medida em que este atua por conta e interesse daquela. Claro está que na ótica do aplicador do direito (a autoridade tributária) poderá constituir-se tarefa complicada determinar quando alguém gere para outrem, nomeadamente nos negócios subjetivamente alheios. Todavia acreditamos que sempre que objetivamente se perspetive uma gestão de bens ou direitos por conta de entidade não residente haverá potencial responsabilidade solidária, o que poderá variar é o sentido em que ela opera, no sentido do gestor ou no sentido da entidade não residente, consoante a gestão seja representativa ou não representativa, respetivamente.

8.3. Responsabilidade horizontal (*inter* gestores)

Cuidamos nos pontos antecedentes de abordar o vetor vertical da responsabilidade solidária estabelecido entre a entidade não residente e o gestor de bens ou direitos⁶⁰⁵, na medida que este é solidariamente responsabilizado pelo pagamento das contribuições e impostos que aquela não haja satisfeito no prazo de pagamento voluntário. Pode suceder, no entanto, que a gestão de bens ou direitos haja sido *concedida* ou *assumida* por mais que uma pessoa, caso em que estamos perante uma gestão subjetivamente plural. Ora, à imagem do que sucede com a responsabilidade (plural) dos gerentes e administradores de pessoas coletivas do artigo 24.º da LGT, o legislador afastou o regime supletivo das obrigações conjuntas para estabelecer um regime de solidariedade passiva quanto às relações jurídicas entre os diferentes gestores da mesma entidade não residente⁶⁰⁶. Significa isto que na circunstância de se verificarem os pressupostos de facto da responsabilidade tributária do artigo 27.º da LGT e, sendo vários os gestores de bens ou direitos, todos eles poderão

⁶⁰⁵ O que também pode acontecer em sentido inverso, como tivemos oportunidade de referir relativamente à gestão de bens ou direitos não representativa.

⁶⁰⁶ A propósito dos regimes de obrigações V. ponto 4.2.2 com as necessárias adaptações.

responder pela totalidade da dívida tributária da entidade não residente, presumindo-se a sua quota-parte de participação na responsabilidade dividida em partes iguais, conforme se retira do artigo 516.º do CC. Àquele que haja satisfeito *in solidum* o débito tributário, assiste o direito de regresso quer em relação à devedora originária, quer em relação aos demais corresponsáveis, na medida que haja satisfeito a prestação em débito em valor superior à quota-parte que lhe competia.

Mas, questão diferente é a de saber se a autoridade tributária, no âmbito da efetivação da responsabilidade prevista no artigo 27.º da LGT está vinculada ao dever de demanda simultânea de todos os gestores da devedora originária, ou poderá demandar, apenas, algum ou alguns deles. Inclínamo-nos para a segunda hipótese. Primeiramente porque pensamos ser a que melhor adere à ideia de responsabilidade solidária para com a entidade não residente e de solidariedade passiva *inter* responsáveis⁶⁰⁷, ademais neste regime de responsabilidade tributária não é de se aplicar o preceituado pelo artigo 160.º, n.º 1 do CPPT, que impõe o dever de citação de todos os responsáveis subsidiários depois de obtida a informação sobre as quantias pelas quais respondem. Assim, de acordo com este raciocínio, constatando-se a existência de mais do que um responsável solidário no mesmo período de gestão⁶⁰⁸, o credor tributário poderá demandar qualquer um deles, independentemente da determinação de qual deles praticou o ato que originou o débito tributário, desde que eles hajam exercido a gestão em simultâneo. Aliás, aqui reside o principal traço distintivo entre o regime das obrigações solidárias e das obrigações conjuntas.

Porém, à face da formulação normativo-textual do número 1 do artigo 27.º da LGT, já temos maiores reservas quanto à responsabilização solidária dos gestores de bens ou direitos por débitos cuja origem reporta-se a períodos gestionários não paralelos ou simultâneos. Dito de outro modo, pretende-se saber se um determinado gestor pode ser solidariamente obrigado⁶⁰⁹ por um débito tributário cujo respetivo facto constitutivo foi praticado por outro gestor em período de gestão não coincidente com o exercício do seu cargo. Não obstante termos significantes dúvidas quanto à solução do

⁶⁰⁷ Por contraponto ao regime de obrigação conjunta.

⁶⁰⁸ A este propósito V. ponto 9.1.

⁶⁰⁹ Com outro gestor.

presente problema, propomos a seguinte ordem de ideias para procurar alguma luz sobre a questão:

O número 1 do artigo 27.º da LGT parece indexar a responsabilidade do gestor apenas às dívidas diretamente resultantes da sua atuação, pelo que, desse modo, parece fazer sentido o estabelecimento do nexo solidariedade entre gestores apenas quando o exercício dos cargos sejam temporalmente coincidentes⁶¹⁰. Assim, encontrando-se em débito prestações tributárias cujos factos geradores remontam a períodos de gestão e a gestores distintos, parece-nos que o órgão de execução fiscal deverá instaurar, separadamente, execuções fiscais contra cada um dos gestores pelas dívidas cuja respetiva gestão originou, convocando deste modo a ideia de uma responsabilidade horizontal conjunta, em detrimento de um regime de solidariedade relativamente a dívidas emergentes de períodos de gestão e gestores distintos.

9. Delimitação temporal e objetiva da responsabilidade solidária do gestor

9.1. Delimitação temporal

Coloca-se, agora, a questão de delimitar temporalmente a responsabilidade do gestor de bens ou direitos. A este propósito dispõe o referido preceito que, este é responsável por todas as contribuições e impostos do não residente no exercício do seu cargo⁶¹¹. No entendimento de António Lima Guerreiro⁶¹², o âmbito de responsabilidade do artigo 27.º da LGT compreende as dívidas fiscais cujo facto constitutivo se tenha verificado no período do exercício da gestão, bem como as que nesse espaço de tempo hajam vencido. Possuímos algumas reservas quanto à conformidade desta interpretação com o verdadeiro espírito da norma, vejamos. Se atentarmos somente à letra do normativo, verifica-se que o legislador teve o cuidado de esclarecer que a

⁶¹⁰ Em abono deste raciocínio parece acudir José Maria Fernandes Pires (e outros), ao entender relativamente à responsabilidade horizontal prevista no artigo 24.º, n.º 1 da LGT: “*Constatando-se haver mais do que um responsável subsidiário pelas dívidas tributárias, no mesmo período, qualquer um poderá solver a dívida*”, cfr. PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 217.

⁶¹¹ Cfr. artigo 27.º, n.º 1 da LGT *in fine*.

⁶¹² GUERREIRO, António Lima, Op. Cit., pág. 153.

responsabilidade solidária do gestor diz respeito às contribuições e impostos relativos ao exercício do seu cargo. Ora, a introdução do segmento frásico “*exercício do seu cargo*”, parece induzir a ideia de que o gestor apenas poderá recair na estatuição do artigo 27.º, n.º 1 da LGT no que toca às contribuições e impostos derivados diretamente do exercício da sua atividade gestonária, ou seja, cujo facto tributário decorreu da sua gestão. Pensamento este que, parece coadunar-se com a ideia da responsabilidade objetiva prevista por este regime, na medida em que esta independe da culpabilidade do gestor de bens ou direitos⁶¹³ no incumprimento dos deveres tributários⁶¹⁴. Assim, na hipótese de prevalência do entendimento do citado autor, o ordenamento jurídico poderá vir a exigir o cumprimento de uma obrigação tributária a quem desconhece totalmente a atividade que gerou o rendimento sujeito a tributação, bem como não possuiu qualquer relação de causa ou efeito, direta ou indireta com o respetivo facto tributário⁶¹⁵, o que nos parece uma interpretação de conformação constitucional duvidosa por atentatória aos princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade. Pense-se, a título de auxílio de raciocínio, no regime jurídico da responsabilidade tributária dos administradores e gerentes de pessoas coletivas do artigo 24.º, n.º 1 da LGT. Com efeito, neste regime também se prevê uma responsabilidade tributária (subsidiária) para as dívidas cujo vencimento ocorra no período do exercício do cargo de administrador ou gerente, mas cujo facto constitutivo germinou em momento anterior ao seu exercício do seu cargo. Todavia, este regime faz depender a efetivação da responsabilidade temporal por essas dívidas, primeiramente da excussão prévia da devedora originária e, complementarmente, de um nexo de culpa-efeito⁶¹⁶ do administrador ou gerente (que embora presumido, pode ser ilidido) na falta do

⁶¹³ Preenche-se apenas, como vimos anteriormente, com a verificação dos pressupostos subjetivos da figura do gestor de bens ou direitos, independentemente da sua culpabilidade pessoal no incumprimento da prestação tributária.

⁶¹⁴ Entendemos que dita culpabilidade não é aferida no sentido do incumprimento das normas tributárias, mas, como entendeu o Ac. do TCAS, no processo n.º 6245/02, de 05/03/2002 (disponível em www.dgsi.pt), no sentido que: “*A culpa afere-se em abstracto, pela diligência de um bom pai de família, operando com a teoria da causalidade, seguindo um processo lógico de prognose póstuma, por forma a averiguar se a actuação do gerente da sociedade originária devedora, concretizada quer em actos positivos quer em omissões, foi adequada à insuficiência do património societário para a satisfação dos créditos fiscais*”.

⁶¹⁵ Caso contrário, poderia tratar-se de uma situação de tal modo arbitrária, que faria recair o imposto, ou a responsabilidade pelo seu pagamento, sobre quem, em princípio, não tem qualquer controlo sobre o rendimento ancestral que o gerou, pois a essa data não possuía qualquer relação de gestão de bens ou direitos da entidade não residente. Repare-se, que nem numa ótica de responsabilidade extracontratual do gestor tal conceção de ideias parece encontrar fundamento.

⁶¹⁶ A este propósito V. MARQUES, Paulo, GONÇALVES, Pedro Correia, MARQUES, Rui, Op. Cit., pág. 44: “*A culpa do gestor presume-se, atendendo a que o prazo legal de pagamento ou entrega do imposto findou no período de exercício do seu cargo, considerando o legislador, que em tal caso o gestor não podia ou, pelo menos, não devia desconhecer a existência da dívida tributária*”.

pagamento tributário⁶¹⁷, o que bem se percebe⁶¹⁸. Além do mais, o conteúdo funcional da figura do administrador ou gerente de uma pessoa coletiva não coincide exatamente com o do gestor de bens ou direitos. O administrador ou gerente de uma pessoa coletiva trata-se, de um representante orgânico legal da mesma⁶¹⁹, definido pelos estatutos da referida entidade ou designado pela assembleia de sócios/acionistas⁶²⁰, que tem como dever gerir e administrar a entidade de modo a realizar o seu objeto social, com respeito pelas deliberações dos sócios. Tratam-se, por isso, de pessoas que exercem o seu cargo a título profissional e integram a própria estrutura orgânica da pessoa coletiva, presumindo-se, nesse sentido, que na prossecução das suas funções devem conhecer a situação jurídico-económica e tributária da pessoa coletiva por si gerida, pois que tal conhecimento pressupõe o exercício da sua própria função. Por sua vez, no que toca ao gestor de bens ou direitos, como vimos anteriormente⁶²¹, apesar de ser a pessoa que assume a direção do negócio da entidade não residente, sucede que nem sempre o faz a título profissional⁶²², podendo investir-se nessa qualidade através de um mero gestor de negócios particular, que num espírito de solidariedade e altruísmo decide acorrer a um estado de necessidade de outrem (o não residente). Não nos parece, também por isso, que se deva interpretar o estabelecimento de uma presunção, ou dever de conhecimento dos débitos tributários da gestida cuja origem se remeta a período temporal anterior à sua intervenção⁶²³, como na situação do artigo 24.º, n.º 1, al. b) da LGT.

À face do sobredito, parece-nos que a responsabilidade prevista pelo número 1 do artigo 27.º da LGT, tratando-se de uma responsabilidade objetiva⁶²⁴, deve ser interpretada no sentido que o gestor de bens ou direitos é responsável pelas

⁶¹⁷ Cfr. artigo 24.º, n.º 1, al. b) da LGT.

⁶¹⁸ A respeito da presunção de culpa, Ana Paula Dourado determina que: *“Esta solução faz sentido, pois se o gestor já não exercia o cargo quando terminou o prazo legal de pagamento, a probabilidade é que a insatisfação da dívida se deveu ao gestor que exercia o cargo quando o referido prazo terminou”*, Cfr. DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, Lições, Almedina, 2015, Coimbra, pág. 79.

⁶¹⁹ Cfr. artigo 162.º do CC.

⁶²⁰ Cfr. artigos 246.º e 391.º do CSC, para as sociedades comerciais por quotas e anónimas, respetivamente.

⁶²¹ V. ponto 7.2.1 e seguintes.

⁶²² Como o gestor ou administrador orgânico de uma pessoa coletiva. Muito menos, integra a estrutura orgânica (caso ela exista) da entidade não residente.

⁶²³ Existindo, em nosso ver, razão atendível para o desconhecimento das relações jurídico-tributárias, constituídas em momento anterior à sua gestão.

⁶²⁴ Independente de qualquer nexo de culpa do gestor de bens ou direitos no incumprimento da prestação tributária, isto é, verifica-se mediante o preenchimento dos requisitos subjetivos da gestão de bens ou direitos.

contribuições ou impostos que a sua atividade haja dado causa⁶²⁵ - não obstante o dever geral de boa prática tributária a que os gestores de bens ou direitos estão (também) sujeitos ao abrigo do artigo 32.º da LGT. Importante é referir que a própria autoridade tributária sancionou idêntico entendimento sobre esta matéria, tendo vertido no ponto 5 do Ofício-Circulado 60.084, de 28/11/2011: *“De qualquer modo, concluindo-se pela aplicação do disposto no n.º 1 do art. 27.º da LGT, quer por se verificarem os pressupostos contidos no seu n.º 2, quer por o representante fiscal não ter ilidido a presunção legal contida no seu n.º 3⁶²⁶, a responsabilidade solidária é circunscrita ao impostos resultante dos actos praticados pelo gestor no exercício do seu cargo (...)”, sublinhado nosso.*

9.2. Delimitação objetiva

A delimitação objetiva prende-se com o âmbito material da responsabilidade tributária prevista no número 1 do artigo 27.º da LGT. Com efeito, determinou o legislador tributário que o gestor de bens ou direitos é responsável pelas *contribuições e impostos* da entidade não residente resultantes do exercício do seu cargo. A título de comparação com o paradigmático regime de responsabilidade preceituado pelo artigo 24.º da LGT, verifica-se que o legislador foi mais parcimonioso quanto ao objeto de respondência do artigo 27.º da LGT, na medida em que no primeiro regime prevê-se uma responsabilidade ampla por *“dívidas tributárias”*, ao passo que no segundo apenas por *“contribuições e impostos”*⁶²⁷. Por dívidas tributárias deve entender-se, como leciona Casalta Nabais⁶²⁸, as receitas coativas do Estado e demais entes públicos em que, por seu turno, ainda se destaca o direito fiscal ou direito relativo ao mais importante setor das receitas coativas – as receitas coativas unilaterais ou impostos. Destarte, à luz

⁶²⁵ No mesmo propósito de ideias V. PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 254: *“No entanto, a imposição da obrigação de pagamento ao gestor delimita-se, apenas, às contribuições e impostos que tenham sido resultado do exercício das funções de direcção do negócio do não residente”*.

⁶²⁶ À data da emissão do presente ofício ainda se encontrava em vigência o número 3 do artigo 27.º da LGT, posteriormente revogado pela Lei do Orçamento do Estado para 2015, que presumia o representante tributário como gestor de bens ou direitos.

⁶²⁷ De igual modo como se previa para a responsabilidade dos administradores e gerentes na vigência do CPT, nomeadamente no seu artigo 13.º, n.º 1.

⁶²⁸ Cfr. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 33 e 34.

Por sua vez, Alberto Xavier definia o tributo como a prestação patrimonial estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento, Cfr. XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Livraria Almedina, 1981, Lisboa, pág. 35.

de um tal conceito, no perímetro das dívidas tributárias, haver-se-ão de compreender as dívidas dos tributos bilaterais (taxas), dos tributos unilaterais (impostos) e contribuições em favor de entidades públicas⁶²⁹. Parece, assim, que o âmbito material da responsabilidade do artigo 24.º da LGT⁶³⁰ cobre todo o espectro das receitas tributárias do Estado^{631 632}.

Por sua vez, o espectro material sobre o qual versa a responsabilidade do gestor de bens ou direitos é mais restrito, uma vez que o legislador tributário previu um nexo de responsabilidade limitado às *contribuições* e *impostos* devidos pela entidade não residente.

A este respeito denota-se uma certa tendência doutrinária no sentido de entender a responsabilidade dos gestores de bens ou direitos circunscrita aos tributos unilaterais. António Lima Guerreiro entende que, *“o presente texto não compreende expressamente, como resulta da redacção do número 1 (do artigo 27.º da LGT), as taxas e demais contribuições financeiras a favor do Estado, mas apenas as dívidas por impostos”*⁶³³. Por sua vez, mais cautelosos, José Maria Fernandes Pires e outros, advogam que *“o preceito é também claro em determinar que a responsabilidade solidária dos gestores apenas abrange as contribuições e impostos, deixando de lado a possibilidade de responsabilização por taxas ou demais contribuições financeiras a favor do Estado”*⁶³⁴. Em sentido oposto, Joaquim Freitas da Rocha parece perfilhar um entendimento amplo do objeto de responsabilidade dos gestores, na medida que este deverá compreender todos os tributos devidos pela entidade não residente, não operando qualquer distinção entre os diferentes tipos de tributos objeto da responsabilidade⁶³⁵. Adotando uma posição intermédia, Fernando Ceriz e Patrícia Anjos Azevedo, interpretam a norma do artigo 27.º, n.º 1 da LGT no sentido que esta *“refere-*

⁶²⁹ Cfr. artigo 3.º, n.º 2 da LGT.

⁶³⁰ O que parece ser corroborado pela norma de enquadramento geral e conceptual da responsabilidade tributária prevista no número 1 do artigo 22.º da LGT: *“A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária (...)”*, e não a totalidade da dívida fiscal.

⁶³¹ No mesmo sentido V. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 263.

⁶³² Em sentido oposto V. MARQUES, Paulo, GONÇALVES, Pedro Correia, MARQUES, Rui, Op. Cit., pág. 36.

⁶³³ Cfr. GUERREIRO, António Lima, Op. Cit., pág. 152.

⁶³⁴ Cfr. PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, Op. Cit., pág. 253.

⁶³⁵ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apointamentos De Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, 2012, Braga, AEDUM, pág. 39.

*se unicamente a impostos, enquanto tributos unilaterais (bem a como outros tipos de contribuições), estando excluídas as taxas, enquanto tributos bilaterais”*⁶³⁶.

Em nossa perspectiva, a interpretação do preceito não deve laborar de ânimo leve, pois que parece envolver diferentes espécies tributárias que importam identificar. Numa primeira análise resulta indubitável que o objeto material da responsabilidade dos gestores de bens ou direitos é mais restrito que o previsto pelo artigo 24.º da LGT, já que não se prevê a responsabilidade por dívidas tributárias *latu sensu*. Porém, daí a afirmar-se sem mais que a responsabilidade do gestor reporta-se exclusivamente a impostos devidos pela entidade não residente, pode configurar-se numa ideia precipitada. Em primeiro lugar porque não adere exatamente à letra do número 1 do artigo 27.º da LGT e, em segundo lugar, porque mesmo no plano conceptual pode não ser a conclusão mais rigorosa a retirar do normativo.

Destarte, no que tange às taxas enquanto tributos bilaterais por excelência, parece-nos pacífica a sua exclusão do perímetro da responsabilidade do gestor de bens ou direitos, uma vez que elas não recaem na qualidade de impostos, enquanto tributos unilaterais sujeitos, predominantemente, ao princípio da capacidade contributiva⁶³⁷, nem se reconduzem a contribuições⁶³⁸. Quanto à responsabilização fiscal, isto é, pelos impostos de outrem, inexistente qualquer dúvida quanto à sua admissibilidade neste regime, já que ela resulta direta e inequivocamente da letra da lei.

O *busílis* da questão coloca-se, portanto, quanto à responsabilização pelas *contribuições* da entidade não residente. Ou seja, saber a que espécie de figura tributária se reporta o termo *contribuições*? Quererá o legislador fazer referência às contribuições especiais de melhoria ou por especial desgaste de bens públicos a que se refere o artigo 4.º, n.º 3 da LGT? A resposta parece-nos de ser negativa, na medida que

⁶³⁶ Cfr. TEIXEIRA, Glória, AZEVEDO, Patrícia Anjos, Op. Cit., pág. 82.

⁶³⁷ Já às taxas, constituem terreno dominado pelo princípio da equivalência, na sua vertente jurídica e económica, cfr. COSTA CABRAL, Nazaré da, *Contribuições para a Segurança Social, Natureza, Aspectos de Regime e de Técnica e Perspectivas de Evolução num Contexto de Incerteza*, Cadernos de IDEFF, n.º 12, Almedina, 2010, Coimbra, pág. 47 e 49.

⁶³⁸ O que até constitui sentido prático, uma vez que fundamentando-se a taxa num sinalagma por uma contrapartida administrativa, o seu credor encontra-se munido de meios para forçar o devedor ao cumprimento da taxa, nomeadamente através da recusa da prestação administrativa pretendida. No mesmo sentido V. LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge, Op. Cit., pág. 237 e 238.

o próprio normativo, na sua parte final, se encarrega de esclarecer que ditas contribuições especiais são consideradas (para todos os efeitos) impostos. Assim, ao invocar a responsabilidade pelos impostos do sujeito passivo não residente, o legislador refere-se necessariamente (também) a dita figura tributária, pelo que, caso contrário, recairia em ilógica repetição.

Pensamos que podemos procurar alguma luz sobre o problema no Código dos Regimes Contributivos⁶³⁹. Com efeito, refere o artigo 3.º desse diploma que, à relação jurídica contributiva é aplicável subsidiariamente a LGT. Deste modo, tem-se entendido as relações jurídicas contributivas de segurança social como relações jurídicas tributárias, subsidiariamente reguladas pela LGT⁶⁴⁰.

Ademais, tem sido reconhecido pela doutrina⁶⁴¹ e pela jurisprudência⁶⁴² que as contribuições sociais a cargo das entidades empregadoras constituem-se de natureza fiscal⁶⁴³, isto é, revestem a qualidade de impostos⁶⁴⁴, uma vez que não subjaz às mesmas uma relação sinalagmática entre a obrigação de contribuir e o direito a uma contraprestação administrativa futura e presumivelmente aproveitável pelo contribuinte⁶⁴⁵.

⁶³⁹ Aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro.

⁶⁴⁰ Cfr. CONCEIÇÃO, Apelles J. B., *Segurança Social Manual Prático*, 9.ª Edição, Almedina, 2014, Coimbra, pág. 99 e 100.

⁶⁴¹ Cfr. GUERREIRO, António Lima, Op. Cit., pág. 49, COSTA CABRAL, Nazaré da, Op. Cit., pág. 83 (esta autora atribui a qualidade de impostos quer às contribuições a cargo das entidades empregadoras como às quotizações dos trabalhadores) e VASQUES, Sérgio, Op. Cit. pág. 226

⁶⁴² V. Ac. do TCA do Sul no processo n.º 04139/10, de 01/03/2011 (disponível em www.dgsi.pt): “As contribuições obrigatórias para a Segurança Social a cargo das entidades patronais, constituem verdadeiros impostos, sendo de aplicar quanto ao regime da responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes pelo seu pagamento, o então previsto no art.º 13.º do Código de Processo Tributário”. Bem como o Ac. do TCA do Sul no processo 240/13.2BEFUN, de 23/03/2017 (disponível em www.dgsi.pt): “As contribuições para a segurança social podem definir-se, actualmente, como prestações pecuniárias de carácter obrigatório e definitivo, assim se configurando como verdadeiros impostos, afectas ao financiamento de uma ampla categoria de despesas do sistema previdencial de segurança social e de outras (designadamente das políticas activas de emprego e de formação profissional), pagas a favor de uma entidade de natureza pública e tendo em vista a realização de um fim público de protecção social. O montante das contribuições (da entidade empregadora em relação aos trabalhadores por conta de outrem) e quotizações (dos trabalhadores por conta de outrem) é determinado de acordo com a incidência da taxa contributiva na remuneração auferida pelo trabalhador, pertencendo a responsabilidade do seu pagamento à entidade empregadora, enquanto substituto tributário”.

⁶⁴³ Em sentido contrário V. CONCEIÇÃO, Apelles J. B., Op. Ci., pág. 99, nota de rodapé número 1.

⁶⁴⁴ Casalta Nabais define imposto objetivamente imposto como uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa. No plano subjetivo, o imposto será uma prestação exigida a detentores, individuais ou coletivos, de capacidade contributiva a favor de entidades que exercem funções ou tarefas públicas, sendo que teleologicamente o imposto é exigido pelas entidades públicas para a realização das suas funções públicas, desde que não tenham carácter sancionatório, cfr. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 38 e seguintes.

⁶⁴⁵ Como já parece suceder com as contribuições sociais a cargo dos trabalhadores independentes e com as quotizações sociais a cargo dos trabalhadores dependentes, na medida que estes são presumíveis beneficiários das mesmas na forma de prestações contributivas, aproximando-se tais contribuições à bilateralidade das taxas.

Deste modo, e reprimando o entendimento de Fernando Ceriz e Patrícia Anjos Azevedo, questionamo-nos sobre a possibilidade da responsabilidade tributária do artigo 27.º da LGT abarcar objetivamente, além dos impostos devidos pela entidade não residente, as contribuições sociais a cargo dessa entidade enquanto entidade patronal. O problema parece de difícil ultrapassagem. Por um lado, o princípio da unidade do ordenamento jurídico-tributário em articulação com o elemento hermenêutico sistemático aconselham a ideia de que as contribuições encontram-se abrangidas pelo âmbito material desta responsabilidade, na medida que o seu regime jurídico encontra-se ínsito numa *lei geral tributária*, impondo-se, desta forma uma interpretação abrangente do seu objeto. Por outro lado, não olvidando que estamos perante uma norma de incidência tributária nos termos do artigo 8.º da LGT⁶⁴⁶, o princípio da legalidade tributária impõe uma interpretação muito restrita das normas de incidência tributária. A este respeito, enquanto desdobramento do princípio da legalidade tributária, o *princípio da reserva material de lei*⁶⁴⁷ constante do artigo 103.º, n.º 2 da CRP exige que a matéria relativa à incidência objetiva (material, temporal, quantitativa e espacial) e subjetiva (sujeito ativo e passivo, incluindo neste os contribuintes, substitutos e responsáveis)⁶⁴⁸ seja disciplinada por lei parlamentar ou decreto autorizado pela Assembleia da República⁶⁴⁹. É por esta razão que o artigo 11.º, n.º 4 da LGT proíbe a interpretação analógica e extensiva das normas de incidência tributária, a proibição da analogia não resulta de considerar a norma tributária como odiosa, restritiva ou limitativa da liberdade, mas apenas deriva do princípio constitucional da legalidade. Como a lei fiscal determina os elementos essenciais dos impostos, a analogia, neste âmbito, permitiria iludir a vontade do legislador⁶⁵⁰. Neste correr de ideias e de acordo com Alberto Xavier, o princípio da legalidade surge como agente limitativo à liberdade de conformação dos órgãos de aplicação do direito, constituindo um corolário da ideia de segurança jurídica⁶⁵¹. Complementando, refere o citado autor que o princípio

⁶⁴⁶ Cfr. VASQUES, Sérgio, Op. Cit., pág. 349.

⁶⁴⁷ Cfr. NABAIS, Casalta, Op. Cit., pág. 142 e seguintes.

⁶⁴⁸ Bem como a taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes.

⁶⁴⁹ Cfr. artigo 165.º, n.º 1, al. i) da CRP.

⁶⁵⁰ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge, Op. Cit., pág. 122.

⁶⁵¹ Cfr. XAVIER, Alberto, Op. Cit., pág. 116 e seguintes.

da segurança jurídica traduz-se na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e comutar os seus encargos com base direta e exclusivamente na lei⁶⁵².

À luz do exposto, bem pesados os argumentos e contra-argumentos aludidos, considerando que o legislador tributário não densificou quais os tipos de *contribuições* em causa, parece-nos que por razões de segurança jurídica e de conformação com o princípio da legalidade, a solução mais adequada será a que preconiza uma interpretação restritiva do número 1 do artigo 27.º da LGT, no sentido que a responsabilidade dos gestores de bens ou direitos reporta-se exclusivamente aos impostos devidos pela entidade não residente.

10. Meios de reação

Em termos gerais, tal como sucede quanto à responsabilidade subsidiária, o número 5 do artigo 22.º LGT rege que, as pessoas solidariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo para esse efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais, para os mesmos efeitos que abordamos na parte final do ponto 3.3.3.4., com as devidas adaptações.

Em termos mais especificados, sublinhamos que o meio processual para discutir as questões tratadas no presente capítulo, será a oposição à execução fiscal a deduzir no prazo de 30 dias a contar da citação, mediante a qual o responsável (executado) por entendido pela autoridade tributária como gestor de bens ou direitos, deverá invocar a sua ilegitimidade processual nos termos do artigo 204.º, n.º 1, al. b) do CPPT, por não se encontrarem verificados os pressupostos de facto da responsabilidade prevista no artigo 27.º da LGT, nomeadamente, o incumprimento do dever de alegação e prova da existência da direção de negócios efetiva e de facto de entidade não residente nos termos supra analisados. Para além deste fundamento, nos raros tratamentos

⁶⁵² Cfr. XAVIER, Alberto, Op. Cit., pág. 118.

jurisprudenciais desta matéria, tem a jurisprudência entendido que no caso de o responsável solidário ter sido citado, sem que previamente tenha sido notificado da própria liquidação do tributo em falta, poderá deduzir oposição à execução com também com base na al. i), do número 1, do artigo 204.º CPPT.

Saliente-se, ainda, que em princípio, não haverá lugar a audição prévia à luz dos artigos 23.º, n.º 4 e 60.º da LGT, uma vez que nos casos de responsabilidade solidária o responsável apesar de não se configurar como o contribuinte direto, é executado originariamente nos mesmos termos deste.

Por outro lado, o gestor de bens ou direitos não pretendendo sindicar a sua legitimidade processual, porque autorreconhece essa qualidade jurídica, não se conformando com a legalidade do ato tributário cuja dívida provém, pode lançar mão da reclamação graciosa, bem como da impugnação judicial, conforme artigos 70.º, n.º 1 e 99.º, ambos do CPPT com vista à sua anulação.

Por fim, há que fazer referência que a utilização de qualquer destes meios de defesa não suspende, *de per si*, o processo de execução fiscal, sendo necessária prestação de garantia idónea nos termos dos artigos 52.º da LGT e 169.º do CPPT, ou alternativamente, obter a difícil dispensa de prestação de garantia nos termos do número 4 do artigo 52.º da LGT.

Considerações finais

I. A presente dissertação procurou fornecer um contributo à compreensão da responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes. Trata-se, com efeito, de uma tarefa de difícil concretização na medida que se consubstancia num tema escassamente abordado pela doutrina e praticamente intocável pela jurisprudência.

À face de tal dificuldade adotamos como método de aproximação ao estudo do presente tema a ideia da relação jurídica tributária, por nos parecer o mais adequado e consentâneo com a estruturação do edifício normativo-tributário, bem como com a natureza das matérias abordadas. Dita metodologia de estudo permitiu-nos, desde logo, constatar o carácter marcadamente impositivo e complexo da relação jurídica tributária quer sob o ponto de vista objetivo, quer sob o ponto de vista subjetivo. Ora, no que à presente dissertação concerne, a assinalada complexidade subjetiva adquire especial interesse, na medida em que nela se inserem o devedor originário não residente e o gestor de bens ou direitos solidariamente responsável pelos débitos tributários daquele (sem prejuízo de outras configurações subjetivas como é o caso da substituição tributária).

II. Contrariamente ao que sucede no ordenamento jurídico-tributário espanhol, o responsável tributário português é um sujeito passivo de *pleno direito*, uma vez que se encontra expressamente previsto como tal no artigo 18.º, n.º 3 “*in fine*” da LGT. Todavia, em sentido geral e abstrato, a instituição da responsabilidade tributária comporta em si mesma uma dicotomia de regime: a responsabilidade subsidiária e a responsabilidade solidária.

Atualmente, e ao inverso do que sucedia com o CPCI, a mencionada dicotomia não produz dificuldades de monta no plano da destrição dos efeitos jurídicos dos dois tipos de responsabilidade. Contudo, a definição jurídico-conceptual da responsabilidade tributária solidária levanta alguns problemas, nomeadamente no que diz respeito à sua natureza e regime jurídico. Constata-se, pois, uma assinalável dificuldade doutrinal no

recorte jurídico-conceptual da natureza da responsabilidade solidária que provém, em larga medida, do descuidado modo de expressão do legislador. Contrariamente ao advogado por alguns autores, consideramos que a solidariedade passiva não se confunde com a responsabilidade solidária. Com efeito, somos levados a concluir que a solidariedade em sentido próprio reporta-se às situações de pluralidade passiva *ab initio*, ou seja, às situações cujo facto tributário é corealizado por uma pluralidade de sujeitos, porquanto a responsabilidade tributária (subsidiária ou solidária) reconduz-se às situações cuja relação tributária resvalou para uma fase patológica do seu desenvolvimento e que por essa razão um terceiro – o responsável – é convocado a cumprir o débito tributário do devedor originário. Entendemos que o responsável tributário, mesmo que solidário, não se encontra na mesma linha de responsabilidade que o devedor originário ou devedores solidários, pela simples razão que ele não possui uma ligação incindível com o facto tributário, antes surge como um instrumento subjetivo acessório de garantir – um fiador legal desprovido do *benefício da excussão prévia* – a expensas do seu património o cumprimento da dívida tributária de outrem (devedor originário). Neste sentido, concluímos que o legislador deveria aclarar a letra do número 1 do artigo 21.º da LGT por forma a substituir a expressão “*solidariamente responsáveis*” por “*solidariamente devedores*”, traduzindo, assim, fielmente a natureza do regime jurídico da responsabilidade tributária solidária.

III. Em complemento à conclusão supra exposta, pensamos que o legislador português deveria equacionar a introdução de um procedimento jurídico-administrativo de efetivação da responsabilidade solidária idêntico ao previsto pelos artigos 174.º e 175.º da LGT espanhola. Isto é, sob pena de transmutar-se o responsável solidário em devedor originário em moldes idênticos ao do contribuinte direto, reputa-se por necessária a adoção de um mecanismo jurídico que preveja expressamente que a exigibilidade do cumprimento da prestação tributária ao responsável solidário apenas ocorrerá mediante o incumprimento do prazo de pagamento voluntário pelo respetivo devedor originário, sendo o responsável solidário notificado e atribuído um prazo de pagamento voluntário da mesma.

IV. No que especificamente ao regime de responsabilidade previsto pelo artigo 27.º da LGT diz respeito, verificamos que a sua génese ficou a dever-se à necessidade de especial garantia de satisfação e cobrança dos créditos tributários sob entidades não residentes que produzam ou auferam rendimentos em território nacional. Realidade que se tem visto ampliada com a crescente mobilidade internacional de pessoas e bens. É, assim, em torno desta necessidade que foi sendo construído o edifício do regime de responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes.

Destarte, o pressuposto primeiro à aplicabilidade da responsabilidade do artigo 27.º da LGT reside na verificação de não residência da fonte subjetiva da capacidade contributiva tributável, isto é, da não residência em território nacional do contribuinte direto. A LGT fornece no artigo 19.º, n.º 1 um critério genérico de domicílio quer para as pessoas singulares – local da *residência habitual* – quer para as pessoas coletivas – local da *sede* estatutária ou da *direção efetiva*. Todavia, como resultou do presente estudo, a aferição do estatuto de residência não se esgota com os critérios elencados pela LGT. Há, pois, que ter em especial consideração o tipo de imposto em débito e indagar se o respetivo código estabelece especiais critérios de residência do sujeito passivo direto. É o que sucede, especialmente, ao nível do IRS, na medida que o respetivo código estabelece regras próprias para determinação da residência tributária que por sua vez se afastam do conceito civilístico de residência habitual adotado pela LGT. No que à residência tributária para efeitos de IRS respeita adquire especial relevo o recente regime de residência parcial, uma vez que é suscetível de obstaculizar a efetivação da responsabilidade do gestor de bens ou direitos, já que prevê que o seu gestido – sujeito passivo de IRS - possa reunir a qualidade de residente e não residente durante o mesmo ano civil.

V. Relativamente à subjetividade do responsável solidário, concluímos que a figura do gestor de bens ou direitos é subjetivamente parametrizada por referências a traços distintivos de figuras e institutos jurídicos oriundos de outros ramos do Direito, nomeadamente do ramo civilístico. Ora, tal desiderato confere uma natureza jurídico-conceptual heterogénea ao gestor de bens e direitos a ponto de o podermos classificar como uma figura exclusivamente tributária, pois que é inadequada a sua recondução –

a título exclusivo - a qualquer outra figura do nosso ordenamento jurídico. Com efeito, a noção de gestor de bens ou direitos não se confunde com o mero *gestor de negócios*, *procurador*, *mandatário* ou *representante tributário* de uma dada entidade não residente. Não obstante, comportar em si mesma os traços característicos quer da gestão de negócios, do mandato e da representação, a verdade é que noção de gestão de bens ou direitos é de tal modo ampla que a sua operacionalização pode ser preconizada por qualquer um dos citados institutos jurídicos ou outro meio jurídico-material. Concluímos, portanto, que não se exige a verificação de um meio jurídico-formal para a operacionalização da gestão de bens ou direitos, conforme se depreende da expressão linguística “*por qualquer meio*” ínsita no número 2 do artigo 27.º da LGT.

Por outro lado, a representação, em sentido técnico-jurídico, da entidade não residente não se constitui pressuposto à responsabilidade tributária do gestor de bens ou direitos.

VI. Independentemente do meio operacionalizante da gestão de bens ou direitos do sujeito passivo não residente, *conditio sine qua non* é que a atividade gestionária se traduza na *direção de negócios*, por conta e no interesse do não residente em Portugal. Conclui-se, assim, que o conceito de *direção de negócios* constitui pressuposto central à figura do gestor de bens ou direitos. Porém, apesar da preocupação do legislador em aclarar normativamente o conceito de gestor de bens ou direitos (designadamente com a adição do número dois ao então artigo 14.º-A do CPT, atual artigo 27.º, n.º 2 da LGT), indexando-o à *assunção* ou *incumbência* da *direção de negócios* do sujeito passivo não residente, a verdade é que inexiste uma noção concreta e substancial da significância jurídica da *direção de negócios* o que por sua vez obstaculiza a missão do número 2 do artigo 27.º, ou seja, a clara perceção jurídico-conceptual da gestão de bens ou direitos.

A elaboração do presente trabalho permitiu-nos concluir que a conceção de direção de negócios, prevista pelo artigo 27.º, n.º 2 da LGT, deverá ser entendida fundamental e cumulativamente sob duas dimensões teórico-conceptuais:

- Em primeiro lugar a direção do negócio da entidade não residente (independentemente pelo meio jurídico-material pelo qual ela labora)

deve ser prosseguida com uma margem autonómica tal, de modo a que o gestor de bens ou direitos se encontre na disponibilidade de gerir, contratualizar e unilateralmente decidir o rumo do negócio da entidade não residente. A este respeito consideramos que o gestor de bens ou direitos não deve ser entendido como um mero instrumento de representação da entidade não residente, subordinado às suas diretrizes, mas deve ser entendido como um representante, um verdadeiro embaixador da vontade daquela entidade, cuja atividade gestonária, apesar de desenvolvida por conta e no interesse dessa entidade, é subjetiva e objetivamente independente em relação a ela.

- Em segundo lugar, além da sobredita margem de autonomia decisória do gestor, a gestão de bens ou direitos deverá implicar uma direção de negócios de facto, que não se subsume a uma mera e latente possibilidade de direção. Dito de outro modo, à semelhança do que sucede com os gerentes e administradores de pessoas coletivas, cuja responsabilidade subsidiária exige uma gerência de facto que não somente de direito, a direção de negócios plasmada no artigo 27.º, n.º 2 da LGT não se preenche com a mera atribuição de poderes ou deveres gerais de administração (gestão de direito). Ademais, do mesmo modo que é sobre a autoridade tributária que pende o ónus de prova da gerência de facto nos termos do artigo 24.º da LGT, é, também, ao credor tributário que incumbe o dever de indagar e provar a existência de uma direção de negócios efetiva e real, sendo insuficiente para o efeito a alegação de existência de procuração ou mandato que outorguem amplos poderes de administração de bens ou direitos de uma entidade não residente.

Por outro lado, a direção de negócios efetiva haverá de concretizar-se num conjunto material e reiterado de atos de gestão jurídico-materiais temporalmente delimitados. Conforme dissertamos, a noção de direção de negócios não é reconduzível a simples e isolados atos de gestão,

porquanto exige um exercício alargado e reiterado de poderes de gestão atribuídos ou assumidos por parte do gestor.

Não obstante as características apontadas à direção de negócios na aceção do número dois do artigo 27.º da LGT, há que ter em conta, pelo menos ao nível conceptual, a natureza do conjunto de atos materiais de gestão nos quais se traduz a direção de negócios. Para o efeito, atendendo à identidade de razões em questão, traçamos um termo de comparação conceptual entre a *direção efetiva* para efeitos de IRC e a *direção de negócios* pressuposta à responsabilidade tributária do gestor de bens ou direitos. Assim, por comparação com a definição doutrinal de direção efetiva, a direção de negócios do artigo 27.º da LGT e, por conseguinte, a gestão de bens ou direitos, deverá assentar numa gestão global que não meramente casuística dos interesses do não residente em território nacional. O conjunto de atos de gestão material deverão corporizar uma gestão estratégica alicerçada em decisões-chave sobre a destinação do negócio da entidade não residente, cumprindo ao gestor, não apenas a atividade gestionária por conta e no interesse do *dominus* como, também, o autocontrolo do negócio alheio, numa espécie de alusão *mutatis mutandi* à tese do *central management and control*, apontada por Gustavo Lopes Courinha a respeito do conceito de *direção efetiva*.

VII. Relativamente à estatuição normativa para a gestão de bens ou direitos de entidade não residente, consoante concluímos anteriormente, a responsabilidade solidária do gestor não deverá subsumir-se à ideia de um regime jurídico de solidariedade passiva ao abrigo do artigo 21.º, n.º 1 da LGT, mas à responsabilidade solidária em sentido próprio, ou seja, à noção reconduzível a uma fiança legal sem o *benefício da excussão prévia* - a uma relação de *Haftung*. Mas, ainda no que respeita à natureza da responsabilidade tributária do gestor de bens ou direitos conclui-se que, além de solidária, é uma responsabilidade objetiva, pois que independe da verificação de uma atuação culposa ou negligente por parte do gestor. A responsabilidade prevista no artigo 27.º da LGT gera-se, assim, logo que se verifique o incumprimento da prestação tributária por parte do devedor originário e que se reúnam os pressupostos subjetivos à figura do gestor de bens ou direitos, independentemente de qualquer nexo de

culpabilidade por parte deste na insatisfação do débito do não residente. Ora, da conjugação da dupla natureza assinalada (solidária e objetiva) à presente responsabilidade tributária, resulta que estamos perante um dos regimes mais severos e gravosos de responsabilidade por dívidas tributárias alheias, pelo que na aplicação do presente regime, a atuação autoridade tributária deverá pautar-se com extremo rigor e cautela.

Por fim, no que toca à responsabilidade horizontal, isto é, *inter* gestores, o legislador optou por aplicar o regime da solidariedade passiva em detrimento do regime regra das obrigações conjuntas. No entanto, parece-nos que dita solidariedade só será de se aplicar a débitos tributários cujo facto constitutivo se insira em mesmo período de gestão (simultâneo) de dois ou mais gestores. Parece-nos de concluir, assim, que existindo débitos tributários cujos respetivos factos constitutivos reportam-se a períodos gestionários distintos, será de aplicar o regime de responsabilidade conjunta aos respetivos gestores, pelo que cada um responderá pelo débito relacionado com o exercício do seu cargo.

VIII. A delimitação da responsabilidade do gestor de bens ou direitos é segmentada em duas dimensões: uma de âmbito temporal e outra de âmbito objetivo. No que concerne à responsabilidade temporal do gestor consideramos que este somente poderá ser responsável pelos débitos tributários cujo facto constitutivo ocorreu durante o período do exercício do cargo de gestor, nos termos acima explanados.

IX. O objeto da responsabilidade prevista no artigo 27.º da LGT, deverá, parece-nos, cingir-se aos tributos unilaterais – impostos – não satisfeitos pelo sujeito passivo não residente, excluindo-se, quer as taxas quer as demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

X. Finalmente, conclui-se que quando responsável solidário – gestor de bens ou direitos - seja notificado para pagamento do tributo em débito, ou citado em sede de processo de execução fiscal, poderá apresentar reclamação graciosa ou impugnação do ato de liquidação e/ou deduzir oposição à execução caso pretenda alegar ilegitimidade

processual por, à face dos pressupostos ao regime do artigo 27.º da LGT, não considerar-se gestor de bens ou direitos, ou, ainda, por considerar que a quantia exequenda não corresponde a um débito tributário abrangido pela sua responsabilidade temporal ou objetiva.

Referências Bibliográficas

- ABREU, Jorge Coutinho de (2009). *Curso de Direito Comercial, Das Sociedades* (3ª Edição ed., Vol. II). Coimbra: Almedina.
- ALEXANDRE, José Ramos (2006). *Parecer emitido pela Direcção-Geral dos Impostos e Contribuições: Responsabilidade Tributária do Solicitador*. Parecer técnico, Direcção-Geral dos Impostos e Contribuições. Obtido em 09 de 2017, de <http://nao-esquecer-cr norte.blogspot.pt/2006/09>
- AMORIM, João Pacheco de (2005). *Responsabilidade do representante fiscal (solicitador) perante a Administração Fiscal - Parecer Técnico*. Porto. Obtido de <http://nao-esquecer-cr norte.blogspot.pt/2005/09/responsabilidade-do-representante.html>
- ANDRADE, Manuel (1958). *Teoria Geral das Obrigações I*. Coimbra: Livraria Almedina.
- ARAÚJO, António Peixoto e MACHADO, Maria João (2015). *A responsabilidade tributária do administrador judicial*. Em O. d. Execução, *Solicitadoria e Ação Executiva Estudos#3*. Lisboa: Ordem dos Solicitadores e dos Agentes de Execução.
- AYALA, Bernardo Diniz de e Guimarães, Ricardo (2006). *Parecer do Conselho Geral da Ordem dos Advogados n.º E-22/05*. Lisboa. Obtido de <https://portal.oa.pt/advogados/pareceres-da-ordem/conselho-geral/2006/parecer-n%C2%BA-e-2205/>
- BATALHÃO, José Carlos (2017). *Direito - Noções Fundamentais*. Porto: Porto Editora.
- CABRAL, Nazaré Costa (2010). *Contribuições para a Segurança Social Natureza, Aspectos de Regime e de Técnica e Perspectivas de Evolução num Contexto de Incerteza*. Coimbra: Almedina.
- CÂMARA, Francisco Sousa da (2003). *A Dupla Residência das Sociedades à Luz das Convenções da Dupla Tributação*. Em Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional (p. 213 a 283). Lisboa: Fisco.

Relatório do Orçamento do Estado para 2009. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Obtido em 08 de 2017, de <https://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/oe/2009/RelatorioOE2009.pdf>

CARVALHO, José Pedro (2011). *Reversão - Notas Práticas*. Em G. TEIXEIRA, & A. F. Cunha, *I Congresso de Direito Fiscal* (p. 207 a 231). Porto: Vida Económica.

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos (2000). *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*. Lisboa: Almedina.

CHAVES, João Queiroga (2013). *Heranças e Partilhas, Doações e Testamentos* (4ª Edição ed.). Lisboa: Quid Juris Editora.

CONCEIÇÃO, Apelles J. B. (2014). *Segurança Social Manual Prático* (9.ª ed.). Coimbra: Almedina.

CORDEIRO, António Menezes (1980). *Direito das Obrigações* (Vol. 1ª). Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa.

CORDEIRO, António Menezes (2010). *Tratado de Direito Civil Português Direito das Obrigações Tomo III* (Vol. II). Coimbra: Almedina.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da (1970). *Curso de Direito Fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina.

COSTA, Mário Júlio Almeida (2013). *Direito das Obrigações* (12.ª ed.). Coimbra: Almedina.

COSTA, Suzana Fernandes (2013). *A responsabilidade do advogado enquanto gestor de bens e direitos de não residentes*. Em G. TEIXEIRA, *III Congresso de Direito Fiscal*. Porto: Vida Económica.

COSTA, Suzana Fernandes (2016). *Da Relação entre Contabilidade e Fiscalidade - Estudo das Reformas em Espanha e Portugal, Tese de Doutoramento*. Braga: SFC Advogados, SP, RL.

- COURINHA, Gustavo Lopes (2015). *A Residência no Direito Internacional Fiscal Do Abuso Subjectivo das Convenções*. Coimbra: Almedina.
- Dicionário de Sinónimos* (2ª Edição ed.). (1996). Porto: Porto Editora.
- DINIS, José Pedro (2011). *O critério da direcção efectiva na Convenção Modelo da OCDE sobre o rendimento e o património*. Porto. Obtido de <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/8307/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>
- DOURADO, Ana Paula (1998). *A substituição e responsabilidade tributária- Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal N.º 391*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças.
- DOURADO, Ana Paula (2015). *Direito Fiscal, Lições*. Coimbra: Almedina.
- DUARTE, Rui Pinto (1988). *As Sociedades Irregulares do Ponto de Vista do Direito Comercial*. Lisboa: Fisco.
- FAVEIRO, Vítor (2002). *O Estatuto do Contribuinte, A pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra Editora.
- FERNANDES PIRES, J. M. (2012). *Lições de Impostos sobre o Património* (2ª ed.). Coimbra: Almedina.
- FERNANDES PIRES, J. M., BULÇÃO, G., VIDAL, J. R., & MENEZES, M. J. (2015). *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. Coimbra: Almedina.
- FURTADO, Maria José Varela (2011). *A Responsabilidade Subsidiária Tributária dos Gerentes e Administradores no Regime da LGT: A sua Reversão, Relatório de Mestrado*. Porto. Obtido em 23 de 09 de 2017, de <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/66021/2/24795.pdf>
- GUERREIRO, António Lima. (2001). *Lei Geral Tributária - Anotada*. Lisboa: Rei dos Livros.
- LEITÃO, João Menezes (1997). *A substituição e a responsabilidade fiscal no direito português - Ciência e Técnica Fiscal n.º 388*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças.

- LEITÃO, Luís Manuel Teles Menezes (1993). *A extensão das obrigações e responsabilidade do representante fiscal a que aludem os art.º 101.º do Código do I.R.C. e 120.º do Código do I.R.S.* Em *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 369 (p. 347 e seguintes). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais - Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos.
- LEITÃO, Luís Manuel Teles Menezes (2002). *Direito das Obrigações* - VOL. II. Coimbra: Almedina.
- LEITÃO, Luís Manuel Teles Menezes (2010). *Direito das Obrigações* - VOL. III (7ª ed.). Coimbra: Almedina.
- LEITÃO, Luís Manuel Teles Menezes (2014). *Direito das Obrigações* - VOL. I (11ª Edição ed., Vol. I). Coimbra: Almedina.
- LEITE DE CAMPOS, Diogo, e HORTA NEVES, Mônica (2000). *Direito Tributário* (2ª Edição ed.). Coimbra: Almedina.
- LEITE DE CAMPOS, Diogo, SILVA RODRIGUES, Benjamim e LOPES DE SOUSA, Jorge (2012). *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada* (4ª Edição ed.). Lisboa: Encontro da Escrita Editora.
- LIMA, Fernando Andrade Pires de e VARELA, João de Matos Antunes (1986). *Código Civil Anotado (Vol. II)*. Coimbra: Coimbra Editora.
- LOPES CARDOSO, João António e LOPES CARDOSO, Augusto. (2006). *Partilhas Judiciais* (5ª Edição ed., Vol. I). Coimbra: Almedina.
- MACHADO, João Baptista (2012). *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*. Coimbra: Almedina.
- MARQUES, Paulo, GONÇALVES, Pedro Correia e MARQUES, Rui (2017). *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores - Impostos, Crime e Castigo*. Coimbra: Almedina.
- MARTINEZ, Soares (2000). *Direito Fiscal* (10ª Edição ed.). Lisboa: Almedina.
- MORAIS, R. D., CATARINO, J. R., FEIO, D., FREITAS, R., GIL, T., PEREIRA, P. R., . . . ABREU, F. (2014). *Projeto da Reforma do IRS, Uma reforma do IRS orientada para a*

simplificação, a família e a mobilidade social. Comissão para a reforma do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares - 2014. Obtido de <http://www.portugal.gov.pt/media/1548208/20140930%20mf%20Rel%20Comissao%20Reforma%20IRS.pdf>

MORAIS, Rui Duarte (2007). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.

MORAIS, Rui Duarte (2010). *A Execução Fiscal* (6ª ed.). Coimbra: Almedina.

MORAIS, Rui Duarte (2016). *Sobre o IRS* (3ª ed.). Coimbra: Almedina.

NABAIS, José Casalta (2015). *Direito Fiscal* (8ª Edição ed.). Lisboa: Almedina.

NETO, Serena Cabrito e TRINDADE, Carla Castelo (2017). *Contencioso Tributário Procedimento, Principios e Garantias* (Vol. I). Coimbra: Almedina.

NETO, Serena Cabrito e TRINDADE, Carla Castelo (2017). *Contencioso Tributário Processo, Arbitragem e Execução* (Vol. II). Coimbra: Almedina.

OLIVEIRA, Camilo Cimourdain (1989). *Direito Fiscal* (3ª Edição ed.). Porto: Universidade Portucalense.

ORTIZ, Diego Gonzalez (2004). *La Figura Del Responsable Tributario En EL Derecho Español*. Tese de Doutoramento, Universitat de Valencia, Departament de Dret Financer i Història del Dret, València. Obtido em 2017, de Dialnet: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=7377>

PAIVA, Carlos (2015). *O Processo de Execução Fiscal* (3ª Edição ed.). Coimbra: Almedina.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2014). *Fiscalidade* (5ª Edição ed.). Coimbra: Almedina.

PEREIRA, P. T., AFONSO, A., ARCANJO, M., & GOMES SANTOS, J. C. (2016). *Economia e Finanças Públicas* (5ª ed.). Lisboa: Escolar Editora.

PINTO, Carlos Alberto Mota (2005). *Teoria Geral do Direito Civil* (4ª Edição ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

POLYCARPO, Guilherme Bollini (s.d.). *A responsabilidade tributária subsidiária no âmbito do Processo de Execução Fiscal: uma análise comparada entre Portugal e Brasil*.

Obtido em 02 de 08 de 2017, de [www.tributarium.net:
http://tributarium.net/uploads/3/5/0/3/35036704/wp_13_-
_guilherme_bollini_polycarpo.pdf](http://www.tributarium.net:35036704/wp_13_-_guilherme_bollini_polycarpo.pdf)

QUERALT, J. M., SERRANO, C. L., LÓPEZ, J. T., & OLLERO, G. C. (2015). *Curso de Derecho Fianciero y Tributario* (26ª ed.). Madrid, Espanha: Tecnos.

RICARDO, Joaquim Fernando (2014). *Direito Tributário - Coletânea de Legislação* (16ª ed.). Porto: Vida Económica.

ROCHA, Ana Paula (2014). *A transmissão mortis causa de dívidas tributárias - em especial, no âmbito da responsabilidade subsidiária*. Em J. S. SANCHES, R. BARREIRA, & J. T. GAMA, *Fiscalidade N.º 50*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão.

ROCHA, Joaquim Freitas da (2008). *Lições de Procedimento e Processo Tributário* (2ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

ROCHA, Joaquim Freitas da (2012). *Apontamentos de Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*. Braga: AEDUM.

ROCHA, Joaquim Freitas da (2013). *Apontamentos de Direito Tributário II (Impostos sobre o rendimento)*. Braga: AEDUM.

ROTHES, Francisco (2011). *Em Torno da Efetivação da Responsabilidade dos Gerentes - Algumas Notas Motivadas por Jurisprudência Recente*. Em G. TEIXEIRA, & A. F. Cunha, *I Congresso de Direito Fiscal* (p. 43 a 64). Porto: Vida Económica.

SANCHES, J. L. Saldanha (1995). *A Quantificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Admnistrativa, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (173). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças.

SANCHES, J. L. Saldanha (2006). *Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra: Coimbra Editora.

SANCHES, J. L. Saldanha (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.

- SILVA MARTINS, I. G. (2009). *Curso de Direito Tributário* (11ª ed.). São Paulo, Brasil: Editora Saraiva.
- SILVA, Hugo Flores da (2014). *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- SOUSA, Domingos Pereira de (2013). *Direito Fiscal e Processo Tributário* (1ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- SOUSA, Jorge Lopes de (2011). *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado* (6ª ed., Vol. I). Lisboa: Áreas.
- SOUSA, Jorge Lopes de (2011). *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado* (6ª ed., Vol. III). Lisboa: Áreas.
- TEIXEIRA, António Braz (1979). *Princípios de Direito Fiscal* (2ª ed., Vol. I). Coimbra: Almedina.
- TEIXEIRA, G., & AZEVEDO, P. A. (2015). *Lexit . Códigos Anotados & Comentados . LGT* (1ª ed.). Porto: Ginocar Produções.
- TELLA, R. F. (2016). *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)* (6ª ed.). Madrid: Servicio Publicaciones Facultad Derecho Univesirdad Complutense Madrid.
- TELLES, Inocêncio Galvão (2007). *Direito das Obrigações* (7ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- VARELA, João de Matos Antunes (2000). *Das Obrigações em Geral* (10ª Edição ed., Vol. Volume I). Coimbra: Almedina.
- VASCONCELOS, Pedro Leitão Pais de (2012). *A Procuração Irrevogável* (2ª ed.). Coimbra: Almedina.
- VASQUES, Sérgio (2015). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- XAVIER, Alberto (1981). *Manual de Direito Fiscal* (Vol. Volume I). Lisboa: Livraria Almedina.
- XAVIER, Alberto (2007). *Direito Internacional Tributário* (7.ª ed.). Coimbra: Almedina.

Referências ao Direito Circulado da Autoridade Tributária

Circular 14, de 03/05/1993 – Código do IRC/Código do IRS – Representação fiscal dos sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território português (Direção de Serviços do IR da Direção-Geral dos Impostos – DGCI 03 de 05 de 1993).

Ofício-Circulado n.º 60 058- Responsabilidade subsidiária, art.º 24º da Lei Geral Tributária (Direção dos Serviços de Justiça Tributária da Direcção-Geral dos Impostos - DGCI 17 de 04 de 2008).

Ofício-Circulado n.º 60 084 - Responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residentes prevista no art. 27.º n.º 3 da LGT - Implicações para os Advogados no decurso da sua actividade profissional, 2007/001812 (Direção de Serviços de Justiça Tributária da Direção-Geral dos Impostos - DGCI 28 de 11 de 2011).